



**HELENA MARIA
CARDIA TAVEIRA
CANHA**

**A INFORMAÇÃO FINANCEIRA NAS IPSS: O CASO
PARTICULAR DA DEMONSTRAÇÃO DOS
RESULTADOS POR VALÊNCIAS**



**HELENA MARIA
CARDIA TAVEIRA
CANHA**

**A INFORMAÇÃO FINANCEIRA NAS IPSS: O CASO
PARTICULAR DA DEMONSTRAÇÃO DOS
RESULTADOS POR VALÊNCIAS**

Dissertação apresentada à Universidade de Aveiro para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade e Auditoria, realizada sob a orientação científica do Sr. Dr. João Francisco Carvalho de Sousa, Professor equiparado a professor adjunto, do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro

Dedico este trabalho à minha família, em especial aos meus Pais, pelo seu apoio e compreensão ao longo da sua elaboração.

o júri

Presidente

Prof. Doutora Maria de Fátima Marques Teixeira Lopes Pinho
Professora Adjunta da Universidade de Aveiro

Vogais

Prof. Doutora Alexandra Cristina Pinheiro Carvalho
Professora Adjunta da Escola Superior de Tecnologia e Gestão do Instituto Politécnico de Leiria

Prof. Doutor João Francisco Carvalho de Sousa
Professor Equiparado a Professor Adjunto da Universidade de Aveiro

agradecimentos

Gostaria de agradecer ao Sr. Dr. João Francisco Carvalho de Sousa, por ter acolhido a minha dissertação e sua orientação com extrema dedicação.

Agradeço à Sra. Dra. Inês Pereira, Directora do Núcleo de Orçamento e Contas, Departamento de Gestão Financeira do Instituto da Segurança Social do Porto, que me ajudou a encontrar informação relevante para o trabalho.

Agradeço ainda à Direcção das Instituições Particulares de Solidariedade Social, em especial à Ir. Cidália Dinis e ao Sr. José Ferreira, que me permitiram elaborar o estudo de caso e me facultaram elementos essenciais à realização desta dissertação.

Finalmente gostaria de agradecer a toda a minha família, em que cada elemento colaborou da forma que lhe foi possível para a elaboração desta dissertação.

palavras-chave

Instituições Particulares de Solidariedade Social, Prestação de contas, Demonstração dos Resultados por Valências, Coeficientes de Imputação.

resumo

O presente trabalho propõe-se abordar os aspectos Contabilísticos e Fiscais das Instituições Particulares de Solidariedade Social. É feita uma explanação acerca da Prestação de Contas e Orçamentação anuais à Tutela.

Um dos elementos que compõe as Contas das IPSS é a Demonstração dos Resultados por Valências. Este mapa é uma importante ferramenta na gestão das Instituições. É proposto um método para a sua elaboração com aplicação prática em cinco Instituições.

keywords

Private Institutions of Social Solidarity, Accountability, Statement of Income by Valences, Seat Allocation.

abstract

This paper proposes to address the accounting issues and tax aspects of Private Institutions of Social Solidarity. It made an explanation about the Accountability and Budgeting to annual guardianship. One of the elements that make up the accounts of the IPSS is the Statement of Results for Valences. This map is an important tool in the management of Institutions. It is proposed a method for its preparation with practical application in five Institutions.

ÍNDICE

ACRÓNIMOS	- 4 -
1. INTRODUÇÃO	- 5 -
2. AS INSTITUIÇÕES PARTICULARES DE SOLIDARIEDADE SOCIAL	- 8 -
3. A PROBLEMÁTICA DA DIVULGAÇÃO	- 17 -
3.1. A importância da informação financeira no apoio à gestão das IPSS	- 17 -
3.2. Obrigações para com a Tutela	- 18 -
3.2.1. O Registo das IPSS	- 18 -
3.2.2. O Orçamento	- 19 -
3.3. Apresentação de Contas Anuais das IPSS	- 31 -
3.4. As Entidades sem fins lucrativos em Espanha	- 50 -
4. AS OBRIGAÇÕES FISCAIS DAS IPSS	- 53 -
4.1. Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas	- 53 -
4.2. Imposto Sobre o Valor Acrescentado	- 66 -
4.3. Imposto do Selo	- 76 -
4.4. Imposto Sobre Transmissões Onerosas de Imóveis	- 77 -
4.5. Imposto Municipal sobre Imóveis	- 78 -
4.6. Estatuto dos Benefícios Fiscais	- 80 -
4.6.1. Benefícios pela atribuição de donativos às IPSS	- 81 -
4.6.2. Obrigações Acessórias das IPSS	- 83 -
5. O PROCESSO DE REGISTO CONTABILÍSTICO DAS IPSS	- 86 -
5.1. Capítulo 1 do PCIPSS - Introdução	- 92 -
5.2. Capítulo 2 do PCIPSS – Considerações Técnicas	- 93 -

5.3. Capítulo 3 do PCIPSS – Quadro de Contas	- 94 -
5.4. Capítulo 4 do PCIPSS – Lista de Contas.....	- 99 -
5.5. Capítulo 5 do PCIPSS – Âmbito das Contas.....	- 99 -
5.6. Capítulo 6 do PCIPSS – Amortizações e Provisões	- 99 -
5.7. Capítulo 7 do PCIPSS – Critérios de Valorimetria	- 101 -
5.8. Capítulo 8 do PCIPSS – Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados	- 106 -
5.9. Capítulo 9 do PCIPSS – Mapas.....	- 108 -
6. DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR VALÊNCIAS	- 112 -
6.1. A Determinação do Custo na Contabilidade Analítica	- 112 -
6.1.1. O Custo de Produção.....	- 113 -
6.1.2. O Custo Padrão	- 120 -
6.2. Caracterização da Demonstração dos Resultados por Valências.....	- 122 -
6.2.1. Mapa de apuramento dos resultados por valências antes da distribuição dos custos e proveitos indirectos	- 124 -
6.2.2. Cálculo dos coeficientes de imputação	- 126 -
6.2.3. Distribuição dos custos e proveitos indirectos	- 127 -
6.2.4. Elaboração da Demonstração dos Resultados por Valências	- 128 -
6.3. Um método para elaboração da Demonstração dos Resultados por Valências com base na Contabilidade Analítica	- 130 -
6.3.1. Imputação dos Custos	- 132 -
6.3.2. Imputação dos Proveitos	- 150 -
7. UM ESTUDO DE CASO. APLICAÇÃO DE DOIS MÉTODOS DE ELABORAÇÃO DA DRV A CASOS REAIS	- 157 -
7.1. Questionário à Direcção das Instituições.....	- 158 -
7.2. Caracterização das Instituições com base no questionário	- 159 -
7.3. Análise e estudo comparativo da Demonstração dos Resultados por Valências.....	- 165 -

8. A DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR VALÊNCIAS. VALIDAÇÃO DA SUA IMPORTÂNCIA	- 171 -
9. CONCLUSÃO	- 180 -
10. ANEXOS	- 182 -
10.1. Comparação do plano de contas do PCIPSS com o POC e com o SNC.....	- 183 -
10.2. Elaboração da DRV de acordo com o modelo do PCIPSS.....	- 200 -
10.2.1. Instituição Centro Social e Paroquial de S. Miguel de Nevogilde - DRV de acordo com o modelo do PCIPSS.....	- 200 -
10.2.2. Instituição Centro de Bem-Estar Social de Nossa Senhora do Socorro - DRV de acordo com o modelo do PCIPSS.....	- 205 -
10.2.3. Instituição Obra Social do Sagrado Coração de Maria de Braga - DRV de acordo com o modelo do PCIPSS.....	- 210 -
10.2.4. Instituição Obra Social do Sagrado Coração de Maria de Guimarães - DRV de acordo com o modelo do PCIPSS.....	- 215 -
10.3. Elaboração da DRV de acordo com o modelo proposto.....	- 220 -
10.3.1. Instituição Centro Social e Paroquial de S. Miguel de Nevogilde - DRV de acordo com o modelo Proposto	- 220 -
10.3.2. Instituição Centro de Bem-Estar Social de Nossa Senhora do Socorro - DRV de acordo com o modelo proposto.....	- 225 -
10.3.3. Instituição Obra Social do Sagrado Coração de Maria de Braga - DRV de acordo com o modelo proposto.....	- 230 -
10.3.4. Instituição Obra Social do Sagrado Coração de Maria de Guimarães - DRV de acordo com o modelo proposto.....	- 235 -
10.3.5. Instituição Obra Social do Sagrado Coração de Maria de Portalegre - Demonstração dos Resultados por Valências	- 240 -
BIBLIOGRAFIA	- 241 -

ACRÓNIMOS

AECA	Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas
ATL	Actividades de Tempos Livres
CAT	Centro de Acolhimento Temporário
CDSSS	Centro Distrital de Solidariedade e Segurança Social
DGI	Direcção Geral dos Impostos
DRV	Demonstração dos Resultados Por Valências
EBF	Estatutos dos Benefícios Fiscais
EIPSS	Estatuto das Instituições Particulares de Solidariedade Social
FIFO	<i>First in First Out</i>
IES	Informação Empresarial Simplificada
IMI	Imposto Municipal Sobre Imóveis
IMT	Imposto Municipal Sobre as Transacções de Imóveis
IPSS	Instituição Particular de Solidariedade Social
IRC	Imposto Sobre o rendimento das Pessoas Colectivas
IRS	Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
IS	Imposto do Selo
IVA	Imposto Sobre o Valor Acrescentado
LIFO	<i>Last in First Out</i>
NCRF	Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro
OCIP	Orçamento e Contas das IPSS
PCIPSS	Plano Oficial de Contabilidade das Instituições Particulares de Solidariedade Social
POC	Plano Oficial de Contabilidade

1. INTRODUÇÃO

As IPSS (Instituições Particulares de Solidariedade Social) são entidades privadas que prosseguem fins de carácter social. Existem para servir a sociedade em geral e dedicam-se a satisfazer as necessidades de um dado segmento, desde a infância até à velhice.

Em Portugal existem centenas de IPSS, sendo que grande parte delas tem a dimensão de uma média empresa, contando com um número significativo de funcionários e utentes. Para funcionarem e poderem fazer face aos custos inerentes às suas actividades, movimentam grandes quantias de dinheiro.

As suas receitas têm como origem as mensalidades dos utentes, que são determinadas de acordo com a condição do seu agregado familiar e recebem ainda os montantes provenientes da Segurança Social (o seu órgão de tutela), que as financia conforme o acordo de cooperação efectuado.

As IPSS gerem dinheiros públicos e assumem uma grande responsabilidade perante a sociedade, pois têm que garantir que as necessidades dos seus utentes são satisfeitas e ainda acautelar a sua sobrevivência. Para além de terem que prestar contas à Tutela, têm que ter uma gerência atenta e criteriosa, que deve ter ao seu dispor informação financeira que lhe possibilite analisar transparentemente as suas contas e orçamentos.

Para poderem prestar uma informação financeira de qualidade é necessário que disponham de uma estrutura contabilística que lhes possibilite responder às necessidades dos seus utilizadores.

Numa primeira fase deste trabalho, pretende-se descrever o que é uma IPSS, quais as suas formas jurídicas e fazer o seu enquadramento de acordo com o Estatuto das IPSS, (publicado através do Decreto-Lei n.º 119/83 de 25 de Fevereiro). Embora a sua distribuição geográfica seja mais marcada nas grandes cidades, estas também assinalam presença noutros locais menos populosos. Como as IPSS servem a sociedade, faz sentido que a sua distribuição acompanhe o n.º de habitantes de cada Distrito em Portugal.

As IPSS têm que prestar informação financeira à Segurança Social, através das Contas e do Orçamento anual, depois de terem efectuado o seu registo perante esta

entidade. O rigor a ter em conta no registo contabilístico vem também ao encontro da necessidade de acompanhar a evolução da Instituição com base no uso eficiente e eficaz de recursos. A Segurança Social não distingue as IPSS entre si, sendo que as participações são concedidas mediante um Acordo de Cooperação para determinado n.º de utentes. O valor a atribuir será o resultado do número de utentes abrangido pelo acordo, multiplicado pelo valor fixo por utente para determinada valência.

No seguimento do trabalho e tendo como base a finalidade não lucrativa das IPSS, é importante fazer o seu enquadramento fiscal. Como base à análise fiscal, será usada toda a legislação julgada necessária assim como a doutrina e jurisprudência emanadas pela Administração Fiscal. A abordagem trata dos principais impostos, onde se descreve sucintamente cada um e consequentes obrigações declarativas.

O tema principal a abordar será o PCIPSS (Plano Oficial de Contabilidade das IPSS), publicado através do Decreto-Lei n.º 78/89, de 3 de Março, em especial a Demonstração de Resultados por Valências que faz parte integrante da Prestação de Contas anual das IPSS. Não querendo fazer uma comparação aprofundada, o PCIPSS será posto em paralelo com o POC e com o SNC, onde se enumeram aspectos comuns dos diversos capítulos que compõe o PCIPSS.

Passando ao capítulo dedicado à Demonstração dos Resultados por Valências, é feita a descrição do método do PCIPSS explicado, de uma forma prática. No PCIPSS publicado, não existem orientações para a elaboração desta demonstração e por isso cada Instituição faz este mapa da maneira que melhor lhe parece. No PCIPSS Explicado, que apenas foi possível obter na própria Tutela, aparece um método baseado nos custos directos e que por si só não é fiável. Por este motivo pretende-se apurar qual o método mais correcto para a elaboração deste mapa, e qual o critério para obter o coeficiente imputação dos custos e dos proveitos, às respectivas valências.

Aproveitando algumas falhas desse método, é proposto um método tentando generalizá-lo para aplicação a todas as IPSS.

A DRV é uma ferramenta que pode auxiliar a Instituição na elaboração do Orçamento Anual e na gestão do seu dia-a-dia, pois não tendo finalidade lucrativa e recebendo para seu governo dinheiros públicos, deverá ter particular atenção à sua administração.

Para auxiliar nas conclusões a tirar, far-se-á um estudo a cinco IPSS, localizadas em diversos pontos do País, onde se irá comparar as Instituições entre si, e aferir sobre o método mais indicado para a elaboração da DRV.

O que se pretende com este trabalho é, lançar o mote sobre qual a informação que se pode obter da Demonstração dos Resultados por Valências, tanto numa perspectiva de gestão da Instituição, como no sentido de poder comparar o desempenho de Instituições distintas e se é possível utilizar o método proposto a todas as IPSS na generalidade.

2. AS INSTITUIÇÕES PARTICULARES DE SOLIDARIEDADE SOCIAL

As Instituições Particulares de Solidariedade Social existem para dar resposta às necessidades da população, exercendo actividades para a prevenção e apoio de situações de fragilidade, exclusão ou carência humana¹.

A existência de IPSS está prevista na Constituição da República Portuguesa onde o artigo 63.º refere que, “...*O Estado apoia e fiscaliza, nos termos da lei, a actividade e funcionamento das Instituições Particulares de Solidariedade Social, ..., com vista à prossecução de objectivos de solidariedade social*”, nomeadamente os de apoio à infância, juventude e terceira idade.

Nestes termos, é publicado em 1983 o Estatuto das IPSS que consagra normas respeitantes ao funcionamento destas Instituições como seja a sua constituição, modificação e extinção e ainda normas acerca da organização destas. É também determinado o poder de tutela atribuído ao Estado.

De acordo com o artigo 1.º do Estatuto das IPSS², são Instituições Particulares de Solidariedade Social, as constituídas sem finalidade lucrativa, por iniciativa de particulares, com o propósito de dar expressão organizada ao dever moral de solidariedade e de justiça entre os indivíduos.

O seu objectivo é o de prosseguirem o seu fim, mediante a concessão de bens e a prestação de serviços nas áreas de:

- a) Apoio a crianças e jovens;
- b) Apoio à família;
- c) Apoio à integração social e comunitária;
- d) Protecção dos cidadãos na velhice e invalidez e em todas as situações de falta ou diminuição de meios de subsistência ou de capacidade para o trabalho;

¹ Retirado do site www.seg-social.pt

² Publicado através do Decreto-Lei n.º 119/83, de 25 de Fevereiro.

e) Promoção e protecção da saúde, nomeadamente através da prestação de cuidados de medicina preventiva, curativa e de reabilitação;

f) Educação e formação profissional dos cidadãos; e

g) Resolução dos problemas habitacionais das populações.

As IPSS podem desenvolver secundariamente outros fins, desde que não sejam lucrativos e sejam compatíveis com os fins principais³ de modo a garantirem a sua sustentabilidade financeira.

O artigo 2.º do EIPSS, refere que as Instituições podem revestir as seguintes formas jurídicas:

- Associações
- Fundações, e
- Irmandades da Misericórdia.

Ou seja, podem ser de natureza associativa (associações e irmandades da misericórdia) ou de natureza fundacional (Fundações de Solidariedade Social e Centros Paroquiais e outros Institutos criados por Organizações da Igreja Católica ou outras Organizações Religiosas, sujeitos ao regime das Fundações de Solidariedade Social⁴).

O mesmo artigo acrescenta que as IPSS se podem agrupar em Uniões, Federações e Confederações.

Segundo Alfaro (2003:5) as IPSS são pessoas colectivas privadas, mas que prosseguem objectivos de interesse público e que como tal estão criadas se sujeitam à tutela do Estado. O mesmo autor acrescenta que estas Instituições têm uma dupla natureza jurídica pois o seu regime reparte-se entre o Estatuto das IPSS e o Código Civil, no caso particular das Associações e Fundações.

Tradicionalmente em Espanha, de acordo com CAMPO (2005:39) uma fundação personifica um património afecto a um fim, por outras palavras, o autor explica que o

³ A Segurança Social no seu *site* refere que as prestações de serviços ocorrem no âmbito da segurança social, da protecção na saúde e da educação.

⁴ Previsto nos artigos 40.º e 41.º do Estatuto das IPSS.

elemento determinante na constituição de uma Fundação seria os bens afectados pelo fundador à realização de um determinado fim.

De acordo com o artigo 4.º do EIPSS, os objectivos no âmbito da Segurança Social, são conseguidos com respostas de acção social em equipamentos e serviços assim como com parcerias em programas e projectos. Segundo o PRACE, “*Em sentido restrito, acção social designa um conjunto de meios, que têm por objectivo assegurar os fins específicos de protecção social de indivíduos, famílias e grupos sociais em situação de carência/necessidade social*”⁵. O princípio da subsidiariedade previsto no artigo 11.º da Lei de Bases da Segurança Social, afirma que a acção social é conseguida através do reconhecimento do papel das famílias e outras Instituições, que actuarão de forma mais próxima junto das comunidades. Já o artigo 30.º do mesmo diploma refere que, a acção social se concretiza, nomeadamente através de prestações pecuniárias e em espécie o que faz com que seja uma actuação externa ao próprio Estado.

Assim, as IPSS podem celebrar “Acordos de Cooperação” com os Centros Distritais de Segurança Social, em que será dada uma concessão directa de prestações em equipamentos e serviços à população que lhes possibilita a subsistência de estabelecimentos de equipamento social. Além dos apoios financeiros, poderão ser ainda concedidos apoios técnicos específicos e outros apoios financeiros para investimentos na criação ou remodelação dos estabelecimentos, através de programas e medidas.

De acordo dados obtidos através do site da Segurança Social, há 5.249 IPSS registadas em Portugal, sendo que destas, 127 são IPSS equiparadas a Cooperativas e 103 equiparadas a Casas do Povo⁶.

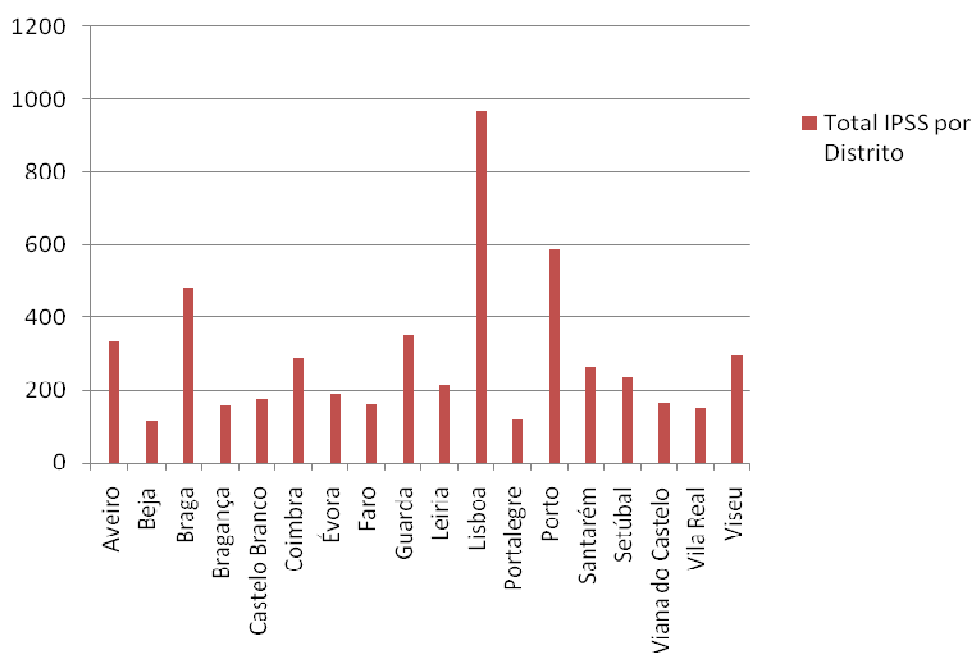
⁵ PRACE – Anexo 4 – Descentralização, Julho/2006.

⁶ As Casas do Povo e as Cooperativas de Solidariedade Social, que sigam os objectivos previstos no art.º 1 do Estatuto das IPSS, podem ser equiparadas a IPSS através de reconhecimento expresso de que prosseguem aqueles objectivos, sendo-lhes aplicável o mesmo estatuto de direitos, deveres e benefícios, nomeadamente fiscais. Outras entidades privadas, para além das IPSS, podem prosseguir as suas actividades de apoio social do âmbito da acção social relativas a crianças, jovens, pessoas idosas ou pessoas com deficiência, assim como as destinadas à prevenção e reparação de situações de carência, de disfunção e de marginalização social, tendo ou não finalidade lucrativa.

QUADRO 1 – DISTRIBUIÇÃO GEOGRÁFICA DAS IPSS EM PORTUGAL

Distrito	N.º IPSS	Equiparadas Cooperativas	Equiparadas Casas Povo	Total IPSS
Aveiro	319	10	6	335
Beja	103	2	11	116
Braga	445	17	21	483
Bragança	156	1	0	157
Castelo Branco	175	0	1	176
Coimbra	277	3	8	288
Évora	182	5	4	191
Faro	154	3	3	160
Guarda	348	1	1	350
Leiria	199	10	6	215
Lisboa	930	33	4	967
Portalegre	112	1	4	117
Porto	559	18	8	585
Santarém	256	3	2	261
Setúbal	212	16	8	236
Viana Castelo	160	0	5	165
Vila Real	146	1	5	152
Viseu	286	3	6	295
Total	5.019	127	103	5.249

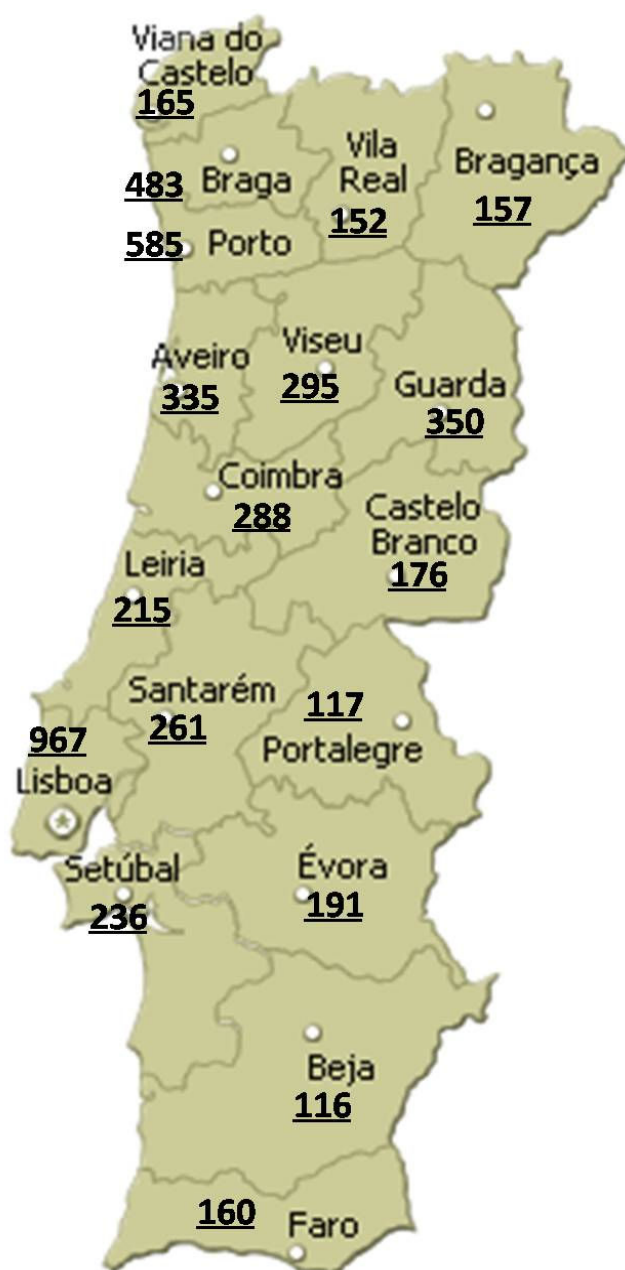
Fonte: Elaboração própria

GRÁFICO 1 – DISTRIBUIÇÃO IPSS POR DISTRITO

Fonte: Elaboração própria

A grande concentração de IPSS está nas zonas urbanas, em especial nos distritos de Lisboa Porto e Braga. Estas são zonas onde as necessidades sociais impulsionaram a criação de Instituições que suprissem as carências da população.

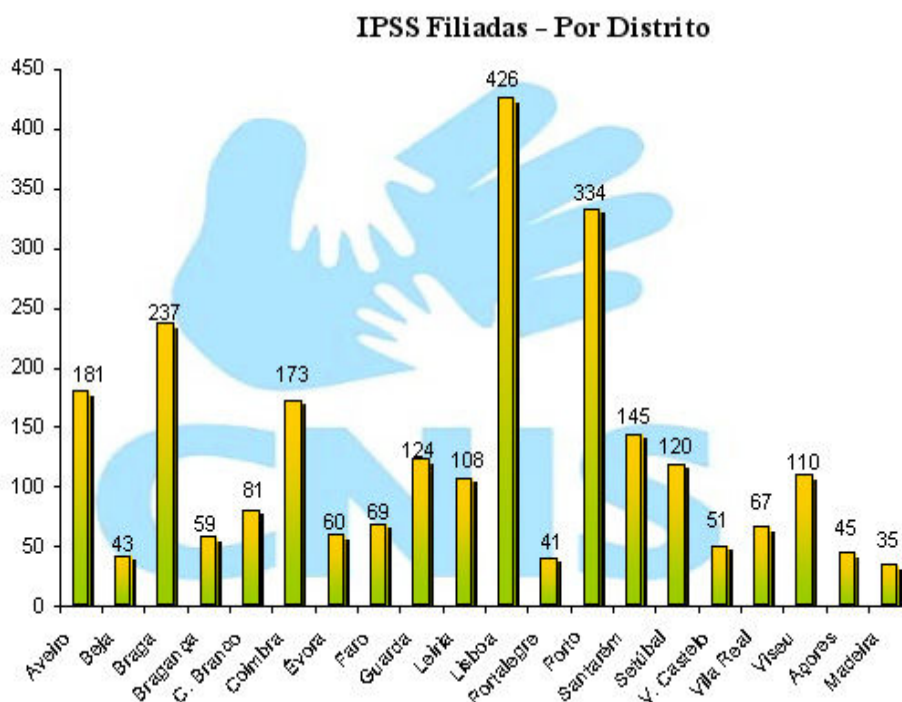
FIGURA 1– DISTRIBUIÇÃO GEOGRÁFICA DAS IPSS EM PORTUGAL



Fonte: Elaboração própria

De acordo com a entrevista concedida pelo Presidente da Confederação Nacional das Instituições Particulares de Solidariedade Social (CNIS), o Padre Lino Maia, e publicada no Jornal de Notícias de 27-12-2009, “há mais de 4 mil instituições em grande actividade” e não existiu uma Instituição que tivesse encerrado em 2009.

FIGURA2 – IPSS FILIADAS NA CNIS POR DISTRITO



Fonte: Site da CNIS em 17-10-2009

Na mesma entrevista é realçado o facto de, no mesmo ano, terem sido criadas cerca de trinta novas IPSS por todo o País, as quais levaram ao aumento do número de utentes e de novos funcionários. É referido ainda que, o que leva à constituição destas Instituições é o exercício do direito de cidadania. O Padre Lino Maia salienta que “*em Portugal temos, em proporção, muito mais IPSS do que em qualquer outro País e estas são iniciativa dos cidadãos, não sendo o apoio do Estado significativamente forte, pois não ultrapassa os 42% dos seus custos de funcionamento*”.

Por outro lado, a União das IPSS do Distrito do Porto (UDIPSS-Porto)⁷ revelou que 60% das receitas das IPSS são provenientes do Estado, 32% de comparticipações familiares e 8% de donativos. Parte-se do princípio que estes números dizem apenas respeito às IPSS do Porto, e assim sendo revelam que existe uma repartição de comparticipações que não têm em conta a localização geográfica das Instituições. A UDIPSS-Porto realçou ainda que, no Distrito do Porto as IPSS cresceram 10% em 2008 e 2009 e empregam mais de 15 mil trabalhadores. A mesma entidade, mas num artigo publicado em 16-12-2009 no Jornal Diário de Notícias, realçou que, *“os meios financeiros disponibilizados pelo Estado para a comunidade são suficientes, mas tem faltado uma entidade capaz de os gerir adequadamente”*.

Numa entrevista à RTP em 27-12-2009, Artur Borges, Presidente da UDIPSS-Porto, confirmou que em 2009 foram criados 30 mil novos postos de trabalho, em resultado da actividade desenvolvida por mais de 4 mil instituições (a sua maioria ligada à Igreja Católica). Este crescimento é consequência da crise económica e social que o país atravessa, evidenciando ainda nas palavras de Artur Borges, o facto de ser *“a sociedade e as comunidades locais a mostrar a sua solidariedade para com os problemas que emergem, e nessa perspectiva tem havido exemplos notáveis em que a sociedade civil se organiza para dar a resposta necessária. Há novos fenómenos e razões para este efeito, não só a questão do desemprego, mas outros problemas que têm a ver com o envelhecimento e o apoio de retaguarda à família e não só, são novos problemas que surgem e a que é necessário dar resposta.”*.

Nos últimos anos e de acordo com a mesma fonte, o número de Instituições criadas não aumentava tanto como em 2009, por causa de novas situações sociais complexas que exigem novas respostas e novas organizações. As zonas de intervenção estão actualmente mais vocacionadas para as áreas do envelhecimento com lares, apoio domiciliário, centros de dia e centros de convívio, onde profissionais qualificados dão resposta a novos problemas e patologias. É uma área muito exigente que requer formação, e ainda segundo Artur Borges *“muitos dos profissionais têm uma grande formação que é a vida, dado o seu percurso extraordinário, porque estamos a falar de pessoas de uma faixa etária entre os 40 e os 50 anos e que têm uma experiência de vida fantástica, e isso*

⁷ Publicado no Jornal de Notícias de 08-12-2009.

ajuda muito nas nossas respostas sociais, estamos a trabalhar para valorizar a importância dessas pessoas desempregadas e por outro lado permitir a sua inclusão na vida activa através das nossas organizações”.

No último caderno anual publicado pelo INE em 2009, é visível a evolução entre 2003 e 2007 do montante das prestações sociais atribuídos às IPSS e aos seus utentes, de acordo com o fim social a que se dedicam.

FIGURA 3— INE – PRESTAÇÕES SOCIAIS E UTENTES DAS IPSS DE 2002 A 2007

7.14_Prestações sociais e utentes das IPSS, por grupo de funções

		Unid.	2002		2003		2004		2005		2006		2007	
			10 ³	%	10 ³	%	10 ³	%	10 ³	%	10 ³	%	10 ³	%
Montante Total		€	1 088 695	100,0	1 141 976	100,0	1 261 924	100,0	1 345 172	100,0	1 407 277	100,0	1 464 097	100,0
Total de Utentes		nº	889	100,0	894	100,0	966	100,0	1 006	100,0	1 021	100,0	1 036	100,0
Família	Montante	€	455 433	41,8	476 527	41,7	525 526	41,6	560 194	41,6	586 058	41,6	609 720	41,6
	Utentes	nº	400	45,0	403	45,1	435	45,0	453	45,1	460	45,1	467	45,1
Velhice	Montante	€	378 666	34,8	407 852	35,7	451 555	35,8	481 343	35,8	503 566	35,8	523 898	35,8
	Utentes	nº	195	21,9	202	22,6	219	22,7	228	22,7	231	22,7	235	22,7
Doença	Montante	€	107 052	9,8	114 416	10,0	125 861	10,0	134 164	10,0	140 358	10,0	146 025	10,0
	Utentes	nº	169	19,1	174	19,5	188	19,4	195	19,4	198	19,4	201	19,4
Invalidez	Montante	€	118 973	10,9	116 408	10,2	129 173	10,2	137 695	10,2	144 052	10,2	149 868	10,2
	Utentes	nº	45	5,0	42	4,7	46	4,7	48	4,7	48	4,7	49	4,7
Exclusão Social		€	28 571	2,6	26 773	2,3	29 809	2,4	31 776	2,4	33 243	2,4	34 585	2,4
		nº	80	9,0	72	8,1	79	8,2	82	8,1	83	8,1	84	8,1

Fonte: INE - Sistema Europeu de Estatísticas Integradas de Protecção Social (SEEPROS)

Fonte: *Indicadores Sociais 2008*, INE – Lisboa 2009.

Numa primeira análise verifica-se que em cinco anos, houve um crescimento das prestações sociais na ordem dos 25%, passando de 1.088.695 milhares de euros em 2002, para 1.464.097 milhares de euros em 2007. O aumento do número de utentes destas Instituições cifrou-se na ordem dos 14%, passando de 889.000 utentes em 2002 para 1.036.000 de utentes em 2007.

São as Instituições de apoio à família e à velhice que têm um maior peso, quer no montante das prestações sociais quer no número de utentes. Estas representaram em 2007 respectivamente 41,6% e 35,8% do montante das prestações sociais, e 45,1% e 22,7% do número de utentes.

De acordo com a publicação do INE, I.P., *Portugal Social 1991-2001* (2003:173), as IPSS foram responsáveis no ano de 1999 por aproximadamente 3% do total das prestações sociais concedidas pelos regimes de protecção social da Segurança Social. Entre 1997 e 1999, as prestações sociais para as IPSS cresceram 43,2%, que se traduz num “*aumento da importância das actividades levadas a cabo pelas IPSS em termos de total da protecção social, nomeadamente no que diz respeito à função família, sobretudo através de creches, jardins-de-infância, actividades de tempos livres, lares, internatos para crianças e jovens, estabelecimentos para crianças e jovens com deficiência, apoio domiciliário, colónias de férias, lares de terceira idade, recolhimentos, centros de dia, centros de convívio e residências para pessoas idosas*”.

No Relatório sobre a Execução e Orientação da Despesa Pública, publicado pelo Ministério das Finanças em Maio de 2004 (2004: 65), é abordado que em 2003, a despesa com a acção social cifrou-se em 1.181,8 milhões de euros, tendo havido um acréscimo de 2,2% relativamente a 2002, motivado pelo aumento de 5,8% de acordos com as IPSS e ainda pelo aumento de 2,3% do número de utentes. Acrescenta ainda que a despesa com os acordos de cooperação com as IPSS, representam mais de metade das despesas da acção social.

Como foi demonstrado, as IPSS têm um papel muito importante na sociedade Portuguesa, seja pelo número de Instituições envolvidas, seja pelo auxílio que prestam a milhares de utentes, nas funções de família, velhice, doença, invalidez e exclusão social. Para além disso empregam muitas pessoas o que contribui para a diminuição do desemprego em Portugal. As IPSS são substancialmente financiadas pelo Estado, e movimentam grandes montantes de dinheiro público que obriga estas entidades a ter uma gestão cuidada e atenta.

Essa delegação de responsabilidades e os montantes monetários envolvidos, obriga as IPSS a determinadas obrigações para com o Estado, com a exigência de prestar contas à Tutela – através da Segurança Social, às Finanças e à Autoridade para as Condições do Trabalho.

3. A PROBLEMÁTICA DA DIVULGAÇÃO

3.1. A importância da informação financeira no apoio à gestão das IPSS

Um dos objectivos fundamentais da entrada em vigor da regulamentação contabilística das IPSS, que surgiu em 1990, com a publicação do PCIPSS através do Decreto-Lei n.º 78/88, de 3 de Março, foi o de munir as Instituições de *“informação contabilística que tenha em conta as necessidades de gestão do sistema, possibilitando análises de custos relativas às actividades desenvolvidas”*⁸.

Assim, com a Normalização Contabilística, todas as Instituições teriam de organizar a sua informação financeira de uma forma uniforme e consistente ao longo do tempo, podendo com isso fazer comparações com a informação de exercícios anteriores e analisar a sua evolução.

Freitas (2005:17) refere que a informação financeira é importante, seja na tomada de decisões seja na necessidade de prestar contas. A informação para a tomada de decisões é importante não só para a formulação das decisões económicas, mas também para as decisões sociais ou de outra natureza.

Na gestão das IPSS é importante conhecer as despesas e as receitas e ajusta-las à gestão orçamental e determinar o nível de rendimento dos serviços prestados. É necessário ainda controlar a legalidade da actividade económica e financeira, e a sua regularidade em termos de obediência aos princípios de contabilidade. A informação financeira pode ser ainda útil numa perspectiva de eficácia, eficiência e economia, por outras palavras, saber se os objectivos propostos previamente estão a ser cumpridos, aferir da adequação entre proveitos obtidos e os meios usados para os atingir, e se esses meios são razoáveis.

⁸ Plano de Contas das Instituições Particulares de Solidariedade Social, Introdução, §4.

3.2. Obrigações para com a Tutela

O Instituto da Segurança Social é o órgão de Tutela das IPSS. Este dá apoio financeiro às instituições através de acordos de cooperação e as instituições por seu turno devem-lhe o cumprimento de algumas obrigações. Depois de registadas, passam a ter que apresentar o orçamento para o exercício seguinte e a prestação de contas anuais.

Se a Instituição não cumprir as obrigações contratualizadas, de entrega de contas anuais e orçamentos, a Segurança Social pode, nos termos da Deliberação 102/09 do C.D. do Instituto da Segurança Social, I.P., suspender o pagamento do acordo de cooperação ou até cancelar o seu registo como IPSS.

3.2.1. O REGISTO DAS IPSS

As IPSS, nos termos da Portaria 139/2007, de 29 de Janeiro – Regulamento do Registo das Instituições Particulares de Solidariedade Social do Âmbito da Acção Social do Sistema da Segurança Social, deverão efectuar o seu Registo perante a Direcção-Geral da Segurança Social. Tal como o previsto no artigo 2.º da referida Portaria, o Registo tem como finalidade comprovar a natureza e os fins das Instituições, os factos jurídicos previstos no mesmo diploma, reconhecer a utilidade pública das Instituições e facultar o acesso às formas de apoio e cooperação previstas na lei. Assim, esta inscrição atribui às IPSS o reconhecimento de utilidade pública e o acesso a benefícios e apoios previstos na lei.

O Registo das Instituições Particulares de Solidariedade Social abrange os actos jurídicos de constituição ou de fundação das Instituições, os respectivos Estatutos e suas alterações e demais actos constantes do artigo 5.º do Regulamento do Registo das Instituições Particulares de Solidariedade Social do âmbito da Segurança Social.

Note-se que, nos termos do artigo 11.º do Estatuto das IPSS, os Estatutos e suas alterações não carecem de revestir a forma de Escritura Pública desde que o respectivo Registo seja efectuado nos termos da já referida Portaria 139/2007.

De acordo com o artigo 6.º do RRIPSS, “só podem ser registados os actos constantes dos documentos que legalmente os comprovem”, e está dependente da

“regularidade do acto de constituição, da verificação dos registos respeitantes à qualificação e aos objectivos das Instituições, da conformidade dos Estatutos com o regime jurídico do Estatuto das Instituições Particulares de Solidariedade Social, e da viabilidade e interesse social dos fins estatutários”. Este último ponto tem em conta a “adequação das actividades projectadas à satisfação das necessidades das comunidades a que se dirigem e às condições legalmente estabelecidas para o seu exercício e a existência de meios humanos e materiais suficientes e adequados à realização dos fins estatutários ou a verificação da capacidade para os adquirir”.

O Registo é solicitado pelas Instituições, mediante requerimento de modelo aprovado, acompanhado pela cópia do Acto de Constituição, dos Estatutos, do Plano de Acção da Instituição e pela fotocópia do Cartão de Pessoa Colectiva. O requerimento de Registo deve ser dirigido ao Centro Distrital de Segurança Social da área da sede da Instituição no prazo de 60 dia a contar dos actos sujeitos a registo que, nos termos do artigo 5.º do RRIPSS, são todos os que se relacionam com a constituição das Instituições, seus Estatutos e alterações aos mesmos, assim como, nomeadamente, a eleição, designação e recondução dos membros dos corpos gerentes das Instituições.

O Registo é efectivado mediante despacho do Director-Geral da Segurança Social depois de deferido. Para isso o Centro Distrital de Segurança Social deverá previamente emitir parecer favorável sobre a regularidade da instrução do processo, sobre a legalidade dos actos sujeitos a registo e sobre a verificação estabelecidos no artigo 6.º do RRIPSS.

Os actos de registo ou a sua recusa são, nos termos do artigo 27.º do RRIPSS, publicados no sítio na Internet do Instituto da Segurança Social.

3.2.2. O ORÇAMENTO

O Orçamento é um estudo prévio, sobre como irá ser desenvolvida a actividade financeira da Instituição no exercício seguinte. Deste processo fazem parte vários mapas, que deverão ser devidamente estruturados e elaborados, de forma a encontrar uma previsão, o mais apurada possível, do que irá acontecer ao património da Instituição e qual a sua actividade financeira durante o ano seguinte.

O Orçamento deverá ser entregue até ao dia 30 de Novembro do ano anterior a que o Orçamento diz respeito, devendo a partir de 2010 ser submetido de forma electrónica de acordo com a Deliberação 102/09, do C.D. do Instituto da Segurança Social, I.P.

No momento da elaboração da presente Dissertação, ainda não estava disponível a aplicação informática para envio por meios electrónicos do Orçamento, pelo que o caso real a seguir apresentado ainda não respeita a nova Deliberação da Segurança Social quanto a esta formalidade.

A Figura seguinte (Figura 4) mostra a folha de rosto do Orçamento para 2008 de uma IPSS do Porto com o título Conta de Exploração Previsional e Orçamento de Investimentos e Desinvestimentos. Está rasurada a pedido da Direcção da Instituição para esconder a sua identidade, tendo o processo sido devidamente visado através do carimbo de recepção da Segurança Social.

Os documentos de apresentação obrigatória e que compõem o Orçamento, são:

- Conta de Exploração Previsional;
- Orçamento de Investimentos;
- Orçamento de Desinvestimentos;
- Parecer do Órgão de Fiscalização;
- Acta de Aprovação do Orçamento pela Assembleia-Geral/Direcção/Conselho de Fundadores; e
- Memória Justificativa, incluindo:
 - o Mapa discriminativo da conta 62;
 - o Mapa de Custos com Pessoal e Demonstração do Cálculo das Contribuições para a Segurança Social;
 - o Mapa Demonstrativo do Montante das Amortizações;
 - o Mapa Demonstrativo das Comparticipações à Exploração;
 - o Explicação de outros pontos de interesse relevante (Variações Acentuadas custos/proveitos, Pessoal, Número de Utentes).

FIGURA 4 – ORÇAMENTO DE UMA IPSS DO DISTRITO DO PORTO

ENTREGUE NO
I.S.S.S DE
PORTO

CONTA DE EXPLORAÇÃO PREVISIONAL
E ORÇAMENTO DE INVESTIMENTOS E
DESINVESTIMENTOS

ANO DE 2008
I. Orçamento ☒
Revisto n. ☐

NOME _____
MORADA _____
N. _____ ANDAR _____ LOCALIDADE Porto
FREGUESIA _____
CONCELHO Porto

RESERVADO AOS SERVIÇOS
Dist. Conc. IPSS
COD.

--	--	--	--	--	--	--

COD. POSTAL 4150-646

EQUIPAMENTOS ABRANGIDOS	N. UTENTES	AREA	VALENCIA
Edifício - Sede	40	Inf. Juventude	CRECHE
Edifício - Sede	86	Inf. Juventude	JARDIM
Edifício - Sede	80	Inf. Juventude	ATL

ESPAÇO RESERVADO AO CENTRO REGIONAL DE _____
PARECER: _____ EM ____/____/____
DESPACHO: _____ EM ____/____/____

A DIRECÇÃO: _____ APROVADO EM ASSEMBLEIA GERAL _____
LOCAL: Porto
DATA: Porto 29/11/2007
ASSINATURAS: _____ ASSINATURA DO PRESIDENTE _____

2007-12-12
INSTITUTO DE SOLIDARIEDADE E SEGURANÇA SOCIAL
Rua António Patrício, 292 - 4150-646 PORTO
☎ 226 088 100 - FAX 226 081 831

Fonte: IPSS do distrito do Porto

A Conta de Exploração Previsional, é um mapa que é tratado no capítulo das Considerações Técnicas do PCIPSS (§4) onde é referido que esta “decorre da necessidade de, para uma gestão eficiente, medir os recursos face às necessidades previstas, possibilitando a detecção de desvios perante os resultados obtidos para introdução das medidas correctivas adequadas”.

Este mapa é uma Demonstração de Resultados por Naturezas previsto no capítulo dos Mapas no PCIPSS e que permite a partir dele fazer um estudo de desvios.

É assim aconselhável, que se criem novas colunas em paralelo e que permitam mensalmente ir controlando os desvios ocorridos, tanto por questões de gestão da Instituição como para avaliar da necessidade da preparação e entrega de uma Revisão Orçamental.

FIGURA 5 - CONTA DE EXPLORAÇÃO PREVISIONAL DE UMA IPSS DO PORTO - I

Conta de Exploração Previsional - Custos e Perdas 2008

Moeda: Euros

CONTA	CUSTOS E PERDAS	Valores em Euros	
61	Custo merc. vendas e matérias primas consumidas.....		
61611	Géneros Alimentares.....	50.450,00	
61-61611	OUTROS.....	250,00	50.700,00
62	Fornecimentos e Serviços Externos.....		
6211	Exploração de Refeitórios.....		
62211/4	ELECTRICIDADE, COMBUSTÍVEIS, ÁGUA E OUTROS FLUIDOS.....	23.243,00	
62217	Material de Escritório.....	3.500,00	
62237	Reparação, Conserv. e Adapta. em Equip. e Ed. Alu.....	45.870,00	
*	OUTROS FORNECIMENTOS E SERVIÇOS.....	151.790,00	224.403,00
64	Custos com Pessoal.....		
6411	Remunerações certas.....	434.397,18	
6412	Remunerações adicionais.....		
643	Formação profissional.....	1.000,00	
645	Encargos sobre remunerações.....	85.141,85	
646	Seguros de Acidentes no Trab. e Doenças Profissionais.....	8.687,94	
647/8	OUTROS CUSTOS COM O PESSOAL.....	3.000,00	532.226,97
66	Amortizações.....		13.874,72
67	Provisões.....		
63	Impostos.....		50,00
65	Benefícios Process. e Outros custos operacionais.....		
651	Benefícios processados.....		
652	Outros custos operacionais.....	250,00	250,00
	(A).....		821.504,69
68	Custos e Perdas Financeiros.....		6.866,58
	(C).....		828.371,27
69	Custos e Perdas Extraordinários.....		
690	Ações de Formação Financiadas pelo F.S.E.....		
691	Donativos.....		
694	Perdas em Imobilizações.....		
692/3+695/8	OUTROS.....		
	(E).....		828.371,27
	RESULTADO LÍQUIDO PREVISIONAL.....		980,65

* = 62-(6211+62211/4+62217+62237)

Fonte: IPSS do distrito do Porto

FIGURA 6 - CONTA DE EXPLORAÇÃO PREVISIONAL DE UMA IPSS DO PORTO – II

Conta de Exploração Previsional - Proveitos e Ganhos 2008		Moeda: Euros	
CONTA	PROVEITOS E GANHOS	Valores em Euros	
71	Vendas.....		
72	Prestações de Serviços.....		
721	Matriculas e Mensalidades de Utentes.....	462.550,00	462.550,00
722/8	OUTROS.....		
75	Trabalhos para a própria Instituição.....		
758	Para Auto Consumos.....		
751/5	PARA OUTROS.....		
73	Proveitos Suplementares.....		
74	Comparticipações e Subsídios à Exploração.....		
7411	Centro Regional de Segurança Social.....	336.601,92	
7414/8	Outros.....		
742/8	DE OUTROS SECTORES.....		336.601,92
76	Outros Proveitos Operacionais.....		
	(B).....		799.151,92
78	Proveitos e Ganhos Financeiros.....		22.700,00
	(D).....		821.851,92
79	Proveitos e Ganhos Extraordinários.....		
790	Acções de Formação financiadas pelo F.S.E.....		
794	Ganhos em Imobilizações.....		
791/3+795/8	OUTROS GANHOS.....	7.500,00	7.500,00
	(F).....		829.351,92

Resumo :			
Resultados Operacionais: (B) - (A)	=	(22.352,77)	
Resultados Financeiros : (D - B) - (C - A)	=	15.833,42	
Resultados Correntes: (D) - (C)	=	(6.519,35)	
Resultados Líquidos do Exercício : (F) - (E)	=	980,65	

Fonte: IPSS do distrito do Porto

O Orçamento de Investimentos e Desinvestimentos à semelhança da Conta de Exploração Previsional vem previsto no PCIPSS no capítulo dos mapas. Este quadro pretende demonstrar quais serão as aquisições e as alienações ou abates, que vão decorrer no ano a orçamentar.

O Orçamento de Investimentos divide em grupos os diferentes tipos de Imobilizações e Investimentos Financeiros e discrimina-os, dando igualmente a conhecer

qual é a fonte de financiamento dos bens, e se esta resulta de auto financiamento, ou de subsídios ou outros financiamentos.

As informações dadas acerca dos Desinvestimentos a efectuar não são tão completas quanto as anteriores, uma vez que pretende dar a conhecer se são desinvestimentos de investimentos financeiros ou se são desinvestimentos provenientes de imobilizações.

FIGURA 7 - ORÇAMENTO INVESTIMENTOS E DESINVESTIMENTOS – CUSTOS E PERDAS

ORÇAMENTO DE INVESTIMENTOS

	AUTOFINANCIAMENTO (A)	SUBSÍDIOS		OUTROS FINANCIAMENTOS (B)	TOTAL
		PIDDAC	OUTROS		
INVESTIMENTOS PREVISTOS:					
IMOBILIZAÇÕES INCORPÓREAS					
Despesas de Instalações	0.00		0.00	0.00	0.00
Imobilizações em Curso	0.00		0.00	0.00	0.00
Adiantamentos p/c Imob. Incorpóreas	0.00		0.00	0.00	0.00
IMOBILIZAÇÕES CORPÓREAS					
Terrenos e recursos naturais	0.00		0.00	0.00	0.00
Edifícios e outras construções	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
Equipamento básico	500.00	0.00	0.00	0.00	500.00
Equipamento de transporte	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
Ferramentas e utensílios	300.00		0.00	0.00	300.00
Equipamento Administrativo	1,000.00	0.00	0.00	0.00	1,000.00
Taras e Vasilhame	0.00		0.00	0.00	0.00
Animais produtivos, trabalho e de reprodução	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
Outras imobilizações corpóreas	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
Imobilizações em Curso	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
Adiantamentos p/c imobilizações corpóreas	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
INVESTIMENTOS FINANCEIROS					
Participação de Capital	0.00		0.00	0.00	0.00
Obrigações e títulos de participação	0.00		0.00	0.00	0.00
Empréstimos de financiamento	0.00		0.00	0.00	0.00
Investimentos em imóveis	0.00		0.00	0.00	0.00
Outras aplicações financeiras	0.00		0.00	0.00	0.00
Imobilizações em Curso	0.00		0.00	0.00	0.00
Adiantamentos p/c investimentos financeiros	0.00		0.00	0.00	0.00
REEMBOLSO DE EMPRÉSTIMOS ANTERIORES	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
TOTAL	1,800.00	0.00	0.00	0.00	1,800.00

A) Resultado Líquido + Resultados Transita

B) Empréstimos a médio e longo prazo (bancários, de associados, outros empréstimos obtidos) + Doações + Desinvestimentos (valor contabilístico líquido).

ORÇAMENTO DE DESINVESTIMENTOS

Desinvestimentos:	VALORES	
Diminuição de investimentos financeiros a médio e longo prazo	0.00	0.00
Diminuição de imobilizações	0.00	0.00

OBSERVAÇÕES

Fonte: IPSS do distrito do Porto

Passando a analisar os mapas que fazem parte da memória justificativa, analisemos o mapa discriminativo da conta 62 – Fornecimentos e Serviços Externos. Neste mapa a previsão prende-se com os fornecimentos e serviços a utilizar durante o ano, individualizando-se cada uma das rubricas do plano de contas. No caso da IPSS que cedeu o Orçamento exemplificativo, esta para além da conta 62 discrimina as outras contas de custos e proveitos, por considerar essa informação adicional importante para a compreensão do Orçamento na sua globalidade.

FIGURA 8 - MAPA DISCRIMINATIVO DAS CONTAS 61, 62, 63, 64 E 65 DE UMA IPSS – I

		2008 - 1º ORÇAMENTO	
		Memória Justificativa	
Porto			
		CUSTOS E PERDAS	
		Valores em Euros	
61.....	CUSTO MERC.VEND.MATÉRIAS CONSUMID.		
61611.....	Gêneros alimentares.....	50,450.00	
6162.....	Subsidiárias e de consumo.....		
61622.....	Material hoteleiro.....	250.00	50,700.00
62.....	FORNECIM.E SERVIÇOS EXTERNO		
622.....	Fornecimentos e Serviços		
62211.....	Electricidade.....	15,500.00	
62212.....	Combustíveis.....	1,900.00	
62213.....	Água.....	1,985.00	
62214.....	Outros fluidos.....	3,858.00	
62215.....	Ferramentas e utensil.de desgaste rápido.....	950.00	
62216.....	Livros e documentação técnica.....	220.00	
62217.....	Material de escritório.....	3,500.00	
62218.....	Artigos para oferta.....	5,500.00	
62219.....	Rendas e alugueres.....	33,600.00	
62221.....	Despesas de representação.....	350.00	
62222.....	Comunicação.....	7,890.00	
62223.....	Seguros.....	2,520.00	
62227.....	Deslocações e estadas		
622271.....	Pessoal.....	300.00	
622272.....	Utentes.....	8,560.00	
62229.....	Honorários.....	25,450.00	
62231.....	Contencioso e notariado.....	200.00	
62232.....	Conservação e reparação.....	3,500.00	
62233.....	Publicidade e propaganda.....	0.00	
62234.....	Limpeza, higiene e conforto.....	9,500.00	
62235.....	Vigilância e segurança.....	1,500.00	
62236.....	Trabalhos especializados.....	44,000.00	
62237.....	Reparaç.conserv.adapt.edifícios alugados.....	45,870.00	
62238.....	Material didáctico.....	3,500.00	
62239.....	Jornais e revistas.....	100.00	
62242.....	Encargos de saúde.....	1,200.00	
62243.....	Rouparia.....	450.00	
62298.....	Outros fornecimentos e serviços.....	2,500.00	224,403.00
63.....	IMPOSTOS		
631.....	Impostos indirectos.....		50.00
64.....	CUSTOS COM O PESSOAL		
641.....	Remunerações		
6411.....	Remunerações certas.....	434,397.18	
643.....	Formação profissional.....	1,000.00	
645.....	Encargos sobre remunerações.....	85,141.85	
646.....	Seguros acidentes trabalho.....	8,687.94	
647/8.....	Outos custos com o pessoal.....	3,000.00	532,226.97
65.....	BENEF.PROCESS.OUT.CUSTOS OPERAC.		
6522.....	Quotizações.....	250.00	250.00

Fonte: IPSS do distrito do Porto

**FIGURA 9 - MAPA DISCRIMINATIVO DAS CONTAS 66, 68, 69, 72, 73, 74, 76, 78 E 79 DE
UMA IPSS – II**

66.....	AMORTIZAÇÕES		
662.....	Amortizações corpóreas.....	13,874.72	13,874.72
68.....	CUSTOS E PERDAS FINANCEIRAS		
683.....	Amortiz. De investim. Em imóveis	6,816.58	
688.....	Outros	50.00	6,866.58
69.....	CUSTOS E PERDAS EXTRAORDINARIAS		0.00
Total dos Custos.....			828,371.27
PROVEIT. E GANHOS			
<i>valores em contos</i>			
72.....	PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS		
721.....	Matric.e mensalidades de utentes.....	462,550.00	
722.....	Compartic.de utentes		
7228.....	Outras.....	0.00	462,550.00
73.....	PROVEITOS SUPLEMENTARES.....		0.00
74.....	COMPARTIC.E SUBSÍDIOS À EXPLORAÇÃO		
741.....	do Sector Público Administrativo		
7411.....	Centro Regional Segurança Social.....	336,601.92	
7414/8.....	Outros.....	0.00	
748.....	De Outras Entidades	0.00	336,601.92
76.....	OUTROS PROVEITOS OPERACIONAIS		
762.....	Quotizações.....		0.00
78.....	PROVEITOS E GANHOS FINANCEIROS		
788.....	Outros.....	0.00	
783.....	Rendimentos de imóveis.....	22,700.00	22,700.00
79.....	PROVEITOS E GANHOS EXTRAORDINÁRIOS		
798.....	Outros prov. E ganhos extraordinários	7,500.00	7,500.00
Total dos Proveitos...			829,351.92
Resultado Líquido Previsional....			980.65

Fonte: IPSS do distrito do Porto

O mapa de Custos com o Pessoal e a Demonstração do Cálculo das Contribuições para a Segurança Social, dá informação sobre os ordenados a pagar no ano orçamentado por categorias profissionais, assim como o valor dos encargos sobre essas remunerações, a pagar à Segurança Social.

Acrescenta ainda os montantes a gastar com a formação profissional, os seguros de acidentes de trabalho, medicina e higiene no trabalho, fardamentos e outros gastos com o pessoal.

FIGURA 10 – MAPA DE CUSTOS COM O PESSOAL E DEMONSTRAÇÃO DO CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURANÇA SOCIAL

Porto

2008 1º Orçamento

QUADRO de PESSOAL

6411	Montante previsto com Remunerações do Pessoal				
				Euros	
				valor/mês	
	Técnica do Serviço Social	1		908.00	
	Educadora Coordenadora Pedagógica	1		1,740.98	
	Educadoras de Infância	7		9,474.32	
	Educadora Social	1		862.04	
	Ajudantes de Acção Educativa	18		9,113.28	
	Cozinheira	1		627.00	
	Ajudante de Cozinha	3		1,794.00	
	Contabilista	1		1,172.60	
	Trabalh. Auxiliares - Serviços Gerais	9		4,557.15	
	Recepcionistas	2		779.00	
		Total mês		31,028.37	
	Valor Ano	31,028.37 x 14 meses =			434,397.18
643	Montante previsto com formação profissional				1,000.00
645	Montante previsto com encargos para a Seg.Social				
	19,60%	x	434,397.18		85,141.85
646	Montante previsto para seguros com o pessoal				8,687.94
647/8	Montante previsto com outros custos com pessoal (medicina no trabalho+fardamentos e outros)				3,000.00
				Total	532,226.97

Fonte: IPSS do distrito do Porto

Tendo em consideração os Investimentos e Desinvestimentos que a entidade prevê efectuar, é preparada uma estimativa dos custos com amortizações corpóreas para cada uma das rubricas do plano de contas. O mapa a preparar possibilita a obtenção de

informação sobre o valor de aquisição, a taxa de amortização e o valor da amortização do exercício n+1. A taxa de amortização a praticar deverá obedecer ao que está previsto no PCIPSS.

FIGURA 11 – MAPA DEMONSTRATIVO DO MONTANTE DAS AMORTIZAÇÕES

2008 - 1º ORÇAMENTO
Memória Justificativa

Porto

AMORTIZAÇÕES CORPÓREAS Valores em Euros

Rubrica	Descrição	Val.Aquisiç	Taxa %	Val.Calcul.
	EDIFÍCIOS E OUTRAS CONSTR.			
4221.....	Edifícios.....	340,828.94	2	6,816.58
	EQUIPAMENTO BÁSICO			
4231.....	Equipamento alojam. utentes.....	16,149.59	16.66	2,690.52
4233.....	Equipamento didáctico.....	992.48	16.66	165.35
	EQUIPAM. TRANSPORTE			
4241.....	Veículo ligeiro.....	10,000.00	20	2,000.00
	FERRAMENT. UTENSÍLIOS			
4250.....	Ferramentas e utensílios.....	3,928.63	25	982.16
	EQUIPAMENT. ADMINIST.			
4261.....	Mobiliár. utensil. administ.....	0.00	16.66	0.00
4262.....	Máquin. escritório.....	0.00	16.66	0.00
4263.....	Mobiliár. equipam. social.....	26,044.80	16.66	4,339.06
4264.....	Equipament. informático.....	16,068.00	20	3,213.60
4266.....	Programas de Computador.....	1,452.23	33.33	484.03
4291.....	Equip. Diverso.....	0.00	16.66	0.00
TOTAL.....				€ 20,691.30
66 Amortizações			13,874.72	
68 Amortz. Em Invest. Imóveis			6,816.58	20,691.30

Fonte: IPSS do distrito do Porto

O Mapa Demonstrativo da Comparticipações à Exploração, deve evidenciar o valor estimado dos valores a receber provenientes de Comparticipações à Exploração, de acordo com as subcontas da conta 74 – Subsídios à Exploração.

No exemplo apresentado, a IPSS apenas prevê obter comparticipações do Centro Regional de Segurança Social.

FIGURA 12 – MAPA DEMONSTRATIVO DAS COMPARTICIPAÇÕES À EXPLORAÇÃO

Porto

2008 1º Orçamento
Memória Justificativa

**MAPA DEMONSTRATIVO DAS
COMPARTICIPAÇÕES À EXPLORAÇÃO**

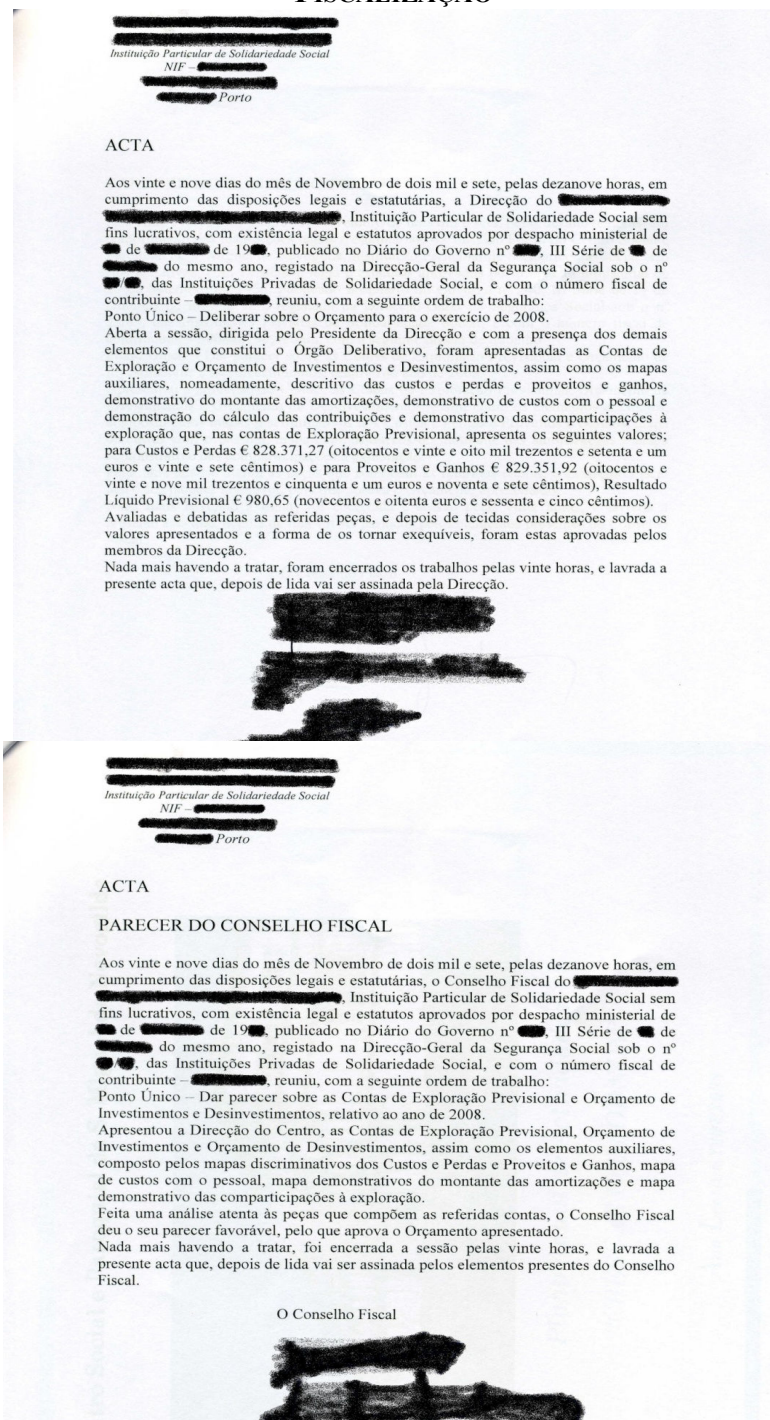
74	COMPARTICIPAÇÕES E SUBSÍDIOS À EXPLORAÇÃO		
741	Do Sector Público Administrativo		
7411	Centro Regional de Segurança Social		336,601.92
74111	Infância e Juventude		
7411111	Creches	109,473.60	
7411113	Jardins de Infância	170,651.52	
7411115	ATL	56,476.80	
7414	Fundo do Socorro Social	0.00	
7415	Autarquias	0.00	
7416	Governo Civil	0.00	
7418	Outros	0.00	0.00
742	Do Sector Publico Empresarial		0.00
743	De Empresas Privadas		0.00
744	De Instituições Particulares		0.00
7451	Fundo Social Europeu		0.00
748	De Outras Entidades		0.00
Total			336,601.92

Fonte: IPSS do distrito do Porto

Todo o Orçamento tem que ser aprovado pela Direcção em reunião expressamente convocada para o efeito, onde depois de discutido é votada a sua autorização, sendo posteriormente lavrada a acta de aprovação, assinada pelos membros presentes.

Depois de o Orçamento ter sido aprovado em reunião da Direcção, o Conselho Fiscal, Órgão de Fiscalização, reúne-se e delibera quanto à aprovação do mesmo, lavrando igualmente o competente parecer.

FIGURA 13 – ACTAS DE APROVAÇÃO DO ORÇAMENTO E PARECER DO ÓRGÃO DE FISCALIZAÇÃO



Fonte: IPSS do distrito do Porto

Sempre que ao longo do exercício económico, se detectem oscilações nos valores orçamentados, deve ser entregue uma Revisão Orçamental, estabelecendo a Segurança

Social a obrigatoriedade de entregar um documento até ao dia 15 de Novembro do ano a que se refere, sempre que⁹:

- *Se preveja que o total dos custos anuais e globais vão ter oscilações iguais ou superiores a 15%, em relação aos valores constantes do 1.º Orçamento ou da Revisão Orçamental anterior;*
- *Sempre que se prevejam aumentos superiores a 20% nos investimentos anteriormente previstos;*
- *Quando se prevejam aumentos superiores a 20% nos desinvestimentos anteriormente previstos.*

3.3. Apresentação de Contas Anuais das IPSS

Tendo presente o conteúdo do Decreto-Lei 78/89 de 03 de Março, que aprovou o Plano de Contas das IPSS (PCIPSS) e a Deliberação 102/09, do C. D. do Instituto da Segurança Social, I.P., a Prestação de Contas Anuais das IPSS, passa a partir de 2010 a ser efectuada através de uma funcionalidade electrónica, que visa autonomizar as tarefas associadas ao Visto dos processos.

A aplicação para envio das Contas Anuais já está disponível na internet. De acordo com o manual disponibilizado pela Segurança Social, os procedimentos de envio, depois da entrada na área reservada, são os seguintes:

1. Aceder aos dados da Instituição e efectuar o registo da informação relativa ao TOC;
2. Aceder aos dados de cada um dos Estabelecimentos e preencher os seguintes mapas:
 - a. Dados das Respostas Sociais – Valências/Actividades (Demonstração dos Resultados por Valências);
 - b. Activo Imobilizado (Bruto)
 - c. Amortizações e Provisões

⁹ Deliberação 102/09, do C.D. do Instituto da Segurança Social, I.P. e Deliberação 32/2005, Do C.D. do Instituto da Segurança Social, I.P.

- d. Provisões
- e. Demonstração da Variação da Produção
- f. Demonstração do Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas
- g. Balanço

3. Depois de preenchido o formulário electrónico, o terceiro passo é o de anexar os seguintes documentos (anexos ao formulário):

- a. Acta de Aprovação das Contas pelo Órgão de Administração;
- b. Parecer do Órgão de Fiscalização;
- c. Acta de Aprovação das Contas pela Assembleia-Geral (caso exista);
- d. Balancete do mês de Dezembro, incluindo movimentos do mês e movimentos acumulados;
- e. Balancete de Apuramento de Resultados;
- f. Anexo ao Balanço e Demonstração dos Resultados, com observações;
- g. Mapa de Controlo do(s) Subsídio(s) para Investimento; e
- h. Mapa de Trabalho Voluntário (facultativo).

A Apresentação de Contas pelas IPSS deverá ocorrer até ao dia 30 de Abril do exercício seguinte ao que dizem respeito as contas de gerência. De seguida iremos apresentar um processo de Prestação de Contas do ano 2008, cujo conteúdo não difere muito do que deverá ser entregue em formato electrónico. Os mapas reproduzidos são os originais de uma IPSS do Distrito do Porto, tendo a pedido da Direcção, a identificação da instituição e assinaturas dos órgãos sociais sido rasuradas propositadamente.

A folha de rosto do processo de Prestação de Contas, contém a identificação da Instituição, a indicação do ano a que se referem as contas e as assinaturas dos Membros da Direcção e da Assembleia Geral, e do TOC da Instituição. Tem ainda um espaço reservado ao Centro Regional de Segurança Social para validação das contas.

**FIGURA 14 – FOLHA DE ROSTO DO PROCESSO DE PRESTAÇÃO DE CONTAS DE
UMA IPSS DO PORTO**

ENTREGUE NO CDSSS de Porto	PEÇAS FINAIS DE APRESENTAÇÃO DE CONTAS DAS INSTITUIÇÕES PARTICULARES DE SOLIDARIEDADE SOCIAL	ANO 2008
Denominação: _____		
Morada: _____		
n.º: _____	Andar: _____	Localidade: Porto
Freguesia: _____	Concelho: Porto	Cód. Postal: _____ Porto
<div style="float: right; border: 1px solid black; padding: 2px;"> RESERVADO AOS SERVIÇOS Dist. Conc. IPSS Cód. _____ </div>		
ESPAÇO RESERVADO AO CENTRO REGIONAL DE PARECER:		
DESPACHO:		
<div style="text-align: center;"> VISTO Director do Núcleo de Contas de IPSS 30/11/08 </div>		
<div style="display: flex; justify-content: space-between;"> <div style="width: 30%;"> A Direcção LOCAL: Porto DATA: Porto, 24 de Abril de 2008 ASSINATURAS: _____ </div> <div style="width: 30%; text-align: center;"> O TOC _____ _____ </div> <div style="width: 30%; text-align: right;"> Aprovado em Assembleia Geral Assinatura do Presidente _____ </div> </div>		

Fonte: IPSS do distrito do Porto

O Balanço é uma das peças contabilísticas exigidas no PCIPSS no capítulo dos mapas, e segundo Costa (2005:138) “*é a demonstração financeira que apresenta a posição financeira de uma empresa no final do seu exercício económico e que divulga, devidamente agrupados e classificados, os activos, os passivos e o capital próprio*”. A sua apresentação é feita de forma comparativa entre o ano n e o ano n+1, permitindo assim comparar a posição financeira em dois anos consecutivos.

FIGURA 15 - BALANÇO (ACTIVO) EM 31-12-2008 DE UMA IPSS DO PORTO

BALANÇO EM 31-12-2008		(Valores em Euros)			
Contas	ACTIVO	Exercícios			
		2008		2007	
		Activo Bruto	A. / P.	Activo Líquido	Activo Líquido
	IMOBILIZADO				
	Imobilizações incorpóreas				
431	Despesas de Instalação	0.00	0.00	0.00	0.00
441/6	Imobilizações em curso	0.00	0.00	0.00	0.00
449	Adiantamentos por conta Imob.Inc.	0.00	0.00	0.00	0.00
		0.00	0.00	0.00	0.00
	Imobilizações corpóreas				
421	Terrenos e Recursos Naturais	0.00	0.00	0.00	0.00
422	Edifícios e Outras Construções	0.00	0.00	0.00	0.00
423	Equipamento básico	28,458.69	17,274.27	11,184.42	10,277.72
424	Equipamento de transporte	10,000.00	8,700.00	1,300.00	3,300.00
425	Ferramentas e utensílios	17,653.27	16,484.65	1,168.62	735.29
426	Equipamento administrativo	164,172.56	138,591.44	25,581.12	18,148.40
427	Taras e vasilhame	0.00	0.00	0.00	0.00
428	Animais produtivos, de trabalho e de reprodução	0.00	0.00	0.00	0.00
429	Outras imobilizações corpóreas	0.00	0.00	0.00	0.00
441/6	Imobilizações em curso	0.00	0.00	0.00	0.00
448	Adiantamentos por conta Imob. Corp.	0.00	0.00	0.00	0.00
		220,284.52	181,050.36	39,234.16	32,461.41
	Investimentos financeiros				
411	Participações de capital	0.00	0.00	0.00	0.00
412	Obrigações e títulos de participação	0.00	0.00	0.00	0.00
413	Empréstimos de financiamento	0.00	0.00	0.00	0.00
414	Investimentos em imóveis	340,828.94	50,856.88	289,972.06	296,582.69
415	Outras aplicações financeiras	0.00	0.00	0.00	0.00
447	Adiantamentos por conta Inv. Fin.	0.00	0.00	0.00	0.00
		340,828.94	50,856.88	289,972.06	296,582.69
	CIRCULANTE				
	Existências				
36	Matérias primas, subsidiárias e de consumo	2,201.30	0.00	2,201.30	2,629.58
35	Produtos e trabalhos em curso	0.00	0.00	0.00	0.00
34	Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos	0.00	0.00	0.00	0.00
33	Produtos acabdos e intermédios	0.00	0.00	0.00	0.00
32	Mercadorias	0.00	0.00	0.00	0.00
37	Adiantamentos por conta de compras	0.00	0.00	0.00	0.00
		2,201.30	0.00	2,201.30	2,629.58
	Dívidas de Terceiros - curto prazo				
2111	Clientes c/c	0.00	0.00	0.00	0.00
2112	Clientes títulos a receber	0.00	0.00	0.00	0.00
2118	Clientes de cobrança duvidosa	0.00	0.00	0.00	0.00
2121	Utentes c/c	0.00	0.00	0.00	0.00
2128	Utentes de cobrança duvidosa	0.00	0.00	0.00	0.00
229	Fornecedores com adiantamentos	0.00	0.00	0.00	0.00
2619	Fornecedores c/adiantamentos de imobilizado	3,672.19	0.00	3,672.19	3,672.19
24	Sector Público Administrativo	0.00	0.00	0.00	0.00
262+265/8	Outros devedores	10,500.00	0.00	10,500.00	11,784.74
		14,172.19	0.00	14,172.19	15,456.93
A Transportar		577,486.95	231,907.24	345,579.71	347,130.61

Fonte: IPSS do distrito do Porto

FIGURA 16 – BALANÇO (ACTIVO - CONTINUAÇÃO) EM 31-12-2008 DE UMA IPSS DO PORTO

NIF [REDACTED]

BALANÇO EM 31-12-2008 (Valores em Euros)

Contas	ACTIVO	Exercícios			
		2008			2007
		Activo Bruto	A. / P.	Activo Líquido	Activo Líquido
	Transporte	577,486.95	231,907.24	345,579.71	347,130.61
	Titulos negociáveis				
151	Acções	0.00	0.00	0.00	0.00
152	Obrigações e Titulos de participação	0.00	0.00	0.00	0.00
153	Titulos da dívida pública	0.00	0.00	0.00	0.00
159	Outros titulos	0.00	0.00	0.00	0.00
18	Outras aplicações de tesouraria	0.00	0.00	0.00	0.00
		0.00	0.00	0.00	0.00
	Depósitos bancários e caixa				
12+13+14	Depósitos bancários	96,386.30	0.00	96,386.30	45,734.04
11	Caixa	936.97	0.00	936.97	3,724.22
		97,323.27	0.00	97,323.27	49,458.26
	DIFERIMENTOS				
271	Diferimento de receitas	0.00	0.00	0.00	0.00
272	Despesas com custo diferido	92,944.99	0.00	92,944.99	84,399.43
		92,944.99	0.00	92,944.99	84,399.43
	Total das amortizações		231,907.24		
	Total das provisões		0.00		
	TOTAL DO ACTIVO	767,755.21	231,907.24	535,847.97	480,988.30

Fonte: IPSS do distrito do Porto

**FIGURA 17 - BALANÇO (SITUAÇÃO LÍQUIDA E PASSIVO) EM 31-12-2008 DE UMA IPSS
DO PORTO**

NIF [REDACTED]

BALANÇO EM 31-12-2008 (Valores em Euros)

Contas	SITUAÇÃO LÍQUIDA E PASSIVO	Exercícios	
		2008	2007
	SITUAÇÃO LÍQUIDA		
	FUNDO SOCIAL, RESERVAS E RESULTADOS TRANSITADOS		
51	Fundo Social	5,453.55	5,453.55
55	Reservas de reavaliação	0.00	0.00
56	Reservas estatutárias	0.00	0.00
57	Reservas especiais	41,190.27	41,190.27
59	Resultados transitados	321,243.87	291,703.00
		367,887.69	338,346.82
88	Resultados líquido do exercício	16,219.29	29,540.87
	TOTAL DA SITUAÇÃO LÍQUIDA	384,106.98	367,887.69
	PASSIVO		
29	Provisões para riscos e encargos	0.00	0.00
	Dívidas a Terceiros - curto prazo		
231+12	Dívidas a Instituições de Crédito	0.00	0.00
236	Empréstimos de associados	0.00	0.00
269	Adiantamentos por conta de vendas	0.00	0.00
221	Fornecedores c/c	9,348.74	2,926.19
228	Fornecedores -facturas em recepção e conferência	0.00	0.00
222	Fornecedores - títulos a pagar	0.00	0.00
225	Fornecedores c/ caução	0.00	0.00
2612	Fornecedores de Imobilizado - títulos a pagar	0.00	0.00
2119	Clientes c/ adiantamentos	0.00	0.00
2129	Utentes c/ adiantamentos	0.00	0.00
239	Outros empréstimos obtidos	0.00	0.00
2611	Fornecedores de Imobilizado c/c	11,705.59	8,362.99
24	Sector Público Administrativo	35,653.41	21,491.64
262+263+265+2	Outros Credores	145.00	314.56
		56,852.74	33,095.38
	DIFERIMENTOS		
273	Diferimentos de despesas	94,888.25	80,005.23
274	Receitas com proveito diferido	0.00	0.00
		94,888.25	80,005.23
	TOTAL DO PASSIVO	151,740.99	113,100.61
	TOTAL SITUAÇÃO LÍQUIDA E PASSIVO	535,847.97	480,988.30

A Direcção

[REDACTED]

O TOC

[REDACTED]

Fonte: IPSS do distrito do Porto

A Demonstração de Resultados Líquidos, e o Balanço estão previstos no PCIPSS, no capítulo dos mapas, tratando-se segundo Costa (2005:139) de uma *demonstração financeira que apresenta os resultados das operações de uma empresa durante um determinado período em que os gastos (custos) e as perdas e os réditos (proveitos) e os ganhos são classificados de acordo com as respectivas naturezas.*

FIGURA 18 – DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS LÍQUIDOS DE 2008 DE UMA IPSS DO PORTO – I

Pág. : 1
 Data : 23-04-2009

Demonstração de Resultados Líquidos - modelo 1031

Moeda: Euros
Exercícios

Contas	Descrição	2008	2007
Custos e Perdas			
61	Custo merc. vendas e matérias primas consumidas	57.488,43	50.947,50
62	Fornecimentos e serviços externos	249.281,52	222.963,39
64	Custos com Pessoal:		
641	Remunerações:		
6411	Remunerações certas	477.703,55	444.530,01
6412	Remunerações adicionais	0,00	0,00
	Encargos Sociais:		
643	Formação profissional	0,00	0,00
645	Encargos sobre remunerações	93.629,85	86.978,37
646/8	Outros	6.890,51	9.157,66
		578.223,91	540.666,04
66	Amortizações	15.315,74	13.995,62
67	Provisões	0,00	0,00
		15.315,74	13.995,62
63	Impostos	1.779,52	2.210,45
65	Benefícios process. e outros custos operacionais		
651	Benefícios processados	0,00	0,00
652	Outros custos operacionais	187,05	187,05
		1.966,57	2.397,50
	(A)	902.276,17	830.970,05
683+684	Amort. e Prov. de Aplic. e Invest. Financeiros	6.610,63	6.610,63
681+685/8	Juros e custos assimilados	3.656,00	3.266,63
		10.266,63	9.877,26
	(C)	912.542,80	840.847,31
69	Custos e Perdas Extraordinários		
690	Ações de Formação financiadas pelo F.S.E.	0,00	0,00
691/8	Outros	0,00	0,00
		0,00	0,00
	(E)	912.542,80	840.847,31
88	Resultado Líquido do Exercício	16.219,29	29.540,87
		928.762,09	870.388,18

Fonte: IPSS do distrito do Porto

FIGURA 19 – DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS LÍQUIDOS DE 2008 DE UMA IPSS DO PORTO – II

Pág. : 2
 Data : 23-04-2009

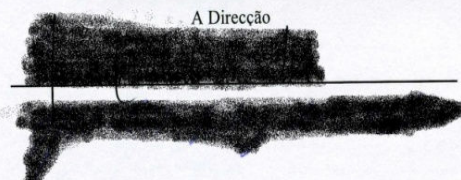
Demonstração de Resultados Líquidos - modelo 1031

Moeda: Euros

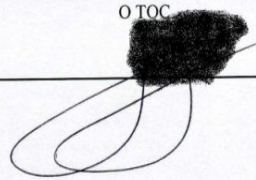
Exercícios			
Contas	Descrição	2008	2007
Proveitos e Ganhos			
71	Vendas	0,00	0,00
72	Prestações de Serviços	513.655,87	468.283,25
	Variação da Produção		0,00
75	Trabalhos para a própria Instituição		
758	Para autoconsumos	0,00	0,00
751/7	Para outros	0,00	0,00
73	Proveitos suplementares	0,00	0,00
74	Comparticipações e subsídios à exploração:		
741	Do Sector Público Administrativo:		
7411	Centro Regional de Segurança Social	374.610,08	359.175,08
7414/7	De Outros	0,00	0,00
742/8	De outras Entidades	0,00	0,00
76	Outros proveitos operacionais	0,00	359.175,08
	(B)	888.265,95	827.458,33
78	Proveitos e ganhos financeiros	31.715,63	35.868,00
	(D)	919.981,58	863.326,33
79	Proveitos e ganhos extraordinários		
790	Ações de Formação financiadas pelo F.S.E.	0,00	0,00
791/9	Outros	8.780,51	7.061,85
	(F)	928.762,09	870.388,18

	2008	2007
Resumo		
Resultados Operacionais: (B) - (A)	= (14.010,22)	(3.511,72)
Resultados Financeiros : (D - B) - (C - A)	= 21.449,00	25.990,74
Resultados Correntes: (D) - (C)	= 7.438,78	22.479,02
Resultados Líquidos do Exercício : (F) - (E)	= 16.219,29	29.540,87

A Direcção



O TOC



Fonte: IPSS do distrito do Porto

Esta demonstração financeira tem dois objectivos distintos, por uma lado pretende desenvolver quantias que estão no Balanço e na Demonstração dos Resultados clarificando-as, e por outro lado, evidenciar factos que não estando relevados nas demonstrações financeiras, poderão vir a influenciar a posição financeira e o desempenho da entidade, ajudando o utilizador na interpretação da informação, de maneira a esta lhe ser útil.

O PCIPSS tem um capítulo em que trata especificamente desta demonstração financeira, onde determina o que deve ser relatado ponto por ponto e estabelece alguns mapas informativos. A IPSS cujo exemplo a seguir se evidencia, não atendeu à ordem determinada pelo PCIPSS, no entanto os mapas seguintes respondem aos pontos estabelecidos.

Designação do Organismo : _____

_____ - Porto

A N E X O

AO BALANÇO E À DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS

DO EXERCÍCIO DE 2008

- 39 -

**FIGURA 21 - ANEXO AO BALANÇO E À DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS DE 2008 DE
UMA IPSS DO PORTO – II**

COMENTÁRIO:	
A Instituição cumpriu com o programa determinado para as valências da Creche, Jardim e ATL, respeitando os pré-requisitos estabelecidos com o CDSSS.	
Os resultados apresentados no exercício, espelham uma gestão financeira equilibrada, mesmo tendo em conta de uma forma global a crise que se faz sentir, refletindo-se no cobrar das mensalidades dos utentes.	
Contabilidade	
1 - Caixa	
	936,97 Valor apurado em 31/12/08, que dão resposta às despesas dos primeiros dias do ano de 2009.
2 - Depósitos Bancários	
	36.293,54 Saldo de D/O em 31/12/08 - CGD
	60.092,76 Saldo de D/P em 31/12/08 - CGD
<i>Soma</i>	96.386,30
3 - Fornecedores	
	9.348,74 Créditos de fornecedores liquidados no princípio do ano 2009
4 - Sector Público Administrativo	
	Refere os seguintes valores;
	2.560,00 IRS Trabalho Dependente,
	372,87 IRS Trabalho Independente,
	32.720,54 Segurança Social
<i>soma</i>	35.653,41 Valores pagos em Janeiro de 2009
5 - Devedores e Credores	
<i>Dev</i>	
	14.172,19 Devedores diversos
<i>Cred</i>	
	11.850,59 Credores diversos
<i>soma</i>	2.321,60 Saldo devedor
6 - Diferimentos	
<i>Dev</i>	
	92.944,99 Custos diferidos
<i>Cred</i>	
	94.888,25 Diferimentos s/ Remunerações
<i>soma</i>	-1.943,26 Saldo credor
7 - Demonstração dos custos das matérias consumidas	
	Existências finais:
	2.201,30 A valorimetria demonstrada no respectivo mapa, baseia-se na inventariação física, pelo preço de custo.
8 - Amortizações	
	As amortizações foram calculadas com a aplicação das taxas constantes do PCIPSS.
	Faz-se acompanhar mapa de reintegrações informatizado, com os grupos e respectivas taxas aplicadas.
	15.315,74 Imobilizado corpóreo
	6.610,63 Investimentos financeiros
	21.926,37
9 - Pessoal	
	No número de pessoas ao serviço da Instituição há a considerar as unidades comuns às valências indicadas no respectivo mapa.
10 - Prestações de Serviços	
	513.655,87 Matrículas mensalidade, desenvolvido no mapa das valências
11- Subsídios à Exploração	
	374.610,08 CRSSS
13 - Proveitos e Ganhos Financeiros	
	449,56 Depósitos Bancários
	31.247,39 Rendimento de imóveis
	18,68 Descontos obtidos
<i>soma</i>	31.715,63
14 - Proveitos e Ganhos Extraordinários	
	0,45 Correcc.exerc.anter.
	8.780,06 Donativos
<i>soma</i>	8.780,51

Fonte: IPSS do distrito do Porto

O mapa dos movimentos ocorridos nas rubricas do Activo Imobilizado, constantes do Balanço e respectivas Amortizações, estão previstos no PCIPSS no capítulo do Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados, ponto 6.

O primeiro mapa obriga ao desenvolvimento para cada subconta de Imobilizações Incorpóreas, Imobilizações Corpóreas e Investimentos Financeiros, os saldos iniciais, as reavaliações, os aumentos e a sua forma de financiamento, as alienações, as transferências e abates e o respectivo saldo final.

O segundo mapa, das Amortizações e Provisões, descreve relativamente às rubricas de Imobilizados e Investimentos do mapa anterior, os saldos iniciais, os reforços, as regularizações e o saldo final.

FIGURA 22 – MOVIMENTOS OCORRIDOS NAS RUBRICAS DO ACTIVO IMOBILIZADO, EM 2008 DE UMA IPSS DO PORTO

Data: 23-04-2009
Hora: 18:12:21
Página: 1 de 1

Movimentos ocorridos nas rubricas do activo imobilizado - mod. 1036
no ano de 2008

ACTIVO BRUTO

(Valores em Euros)

RUBRICAS	Saldo Inicial	Reavaliações	Aumentos			Alienações	Abates	Transferênc.	Saldo Final
			PIDDAC	Outros Subsídios	Outros financiam.				
Imobilizações incorpóreas									
Despesas de Instalacao	0.00		0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
Imobilizacoes em Curso	0.00		0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
Adiantamentos por Conta de Imobili. Incorpo	0.00		0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
	0.00		0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
Imobilizações corpóreas									
Terrenos e Recursos Naturais	0.00		0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
Edifícios e Outras Construcões	0.00		0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
Equipamento Basico	23,942.96		0.00	0.00	4,515.73	0.00	0.00	0.00	28,458.69
Equipamento de Transporte	10,000.00		0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	10,000.00
Ferramentas e Utensilios	16,478.82		0.00	0.00	1,174.45	0.00	0.00	0.00	17,653.27
Equipamento Administrativo	147,774.25		0.00	0.00	16,398.31	0.00	0.00	0.00	164,172.56
Taras e Vasilhame	0.00		0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
Animais Productivos, de Trabalho e de Recria	0.00		0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
Outras Imobilizacoes Corporeas	0.00		0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
Imobilizacoes em Curso	0.00		0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
Adiantamentos por Conta de Imobilizacoes C	0.00		0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
	198,196.03		0.00	0.00	22,088.49	0.00	0.00	0.00	220,284.52
Investimentos financeiros									
Participacoes de Capital	0.00		0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
Obrigações e Titulos de Participacao	0.00		0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
Empréstimos de Financiamento	0.00		0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
Investimentos em Moveis	340,828.94		0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	340,828.94
Outras Aplicacoes Financeiras	0.00		0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
Imobilizacoes em Curso	0.00		0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
Adiantamentos por Conta de Invest. Financei	0.00		0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
	340,828.94		0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	340,828.94

Fonte: IPSS do distrito do Porto

FIGURA 23 – MOVIMENTOS OCORRIDOS NAS AMORTIZAÇÕES E PROVISÕES DAS RUBRICAS DO ACTIVO IMOBILIZADO, EM 2008 DE UMA IPSS DO PORTO

Data: 23-04-2009
Hora: 18:13

Movimentos ocorridos nas amortizações e provisões das rubricas do Activo Imobilizado

Modelo 1037 Exercício de 2008 (Valores em Euros)

Rubricas	Saldo Inicial	Reforço	Regularizações	Saldo Final
Imobilizações Incorpóreas				
Despesas de Instalação	0.00	0.00	0.00	0.00
	0.00	0.00	0.00	0.00
Imobilizações Corpóreas				
Terrenos e Recursos Naturais	0.00	0.00	0.00	0.00
Edifícios e Outras Construções	0.00	0.00	0.00	0.00
Equipamento básico	13,665.24	3,609.03	0.00	17,274.27
Equipamento de transporte	6,700.00	2,000.00	0.00	8,700.00
Ferramentas e utensílios	15,743.53	741.12	0.00	16,484.65
Equipamento administrativo	129,625.85	8,965.59	0.00	138,591.44
Taras e vasilhame	0.00	0.00	0.00	0.00
Animais produtivos, de trabalho e de reprodução	0.00	0.00	0.00	0.00
Outras imobilizações corpóreas	0.00	0.00	0.00	0.00
	165,734.62	15,315.74	0.00	181,050.36
Investimentos Financeiros				
Investimentos em imóveis	44,246.25	6,610.63	0.00	50,856.88
Outras aplicações financeiras	0.00	0.00	0.00	0.00
	44,246.25	6,610.63	0.00	50,856.88
TOTAIS	209,980.87	21,926.37	0.00	231,907.24

Fonte: IPSS do distrito do Porto

A Demonstração dos Resultados Extraordinários também faz parte do Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados previsto no PCIPSS no ponto 12. Este mapa apresenta informação comparativa relativamente ao ano anterior dos custos e perdas extraordinários e proveitos e ganhos extraordinários desenvolvido nas contas do 3.º grau.

FIGURA 24 - DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS EXTRAORDINÁRIOS DE 2008 DE UMA IPSS DO PORTO

Pág. : 1
Data : 23-04-2009
Moeda: Euro

Demonstração de Resultados Extraordinários

Custos e Perdas				Proveitos e Ganhos			
Contas	Descrição	2008	2007	Contas	Descrição	2008	2007
690	Acções de Formação Financiadas pelo F.S.E.	0,00	0,00	790	Acções de Formação Financiadas pelo F.S.E.	0,00	0,00
691	Donativos	0,00	0,00	791	Restituição de Impostos	0,00	0,00
692	Dívidas Incobráveis	0,00	0,00	792	Recuperação de Dívidas	0,00	0,00
693	Perdas em Existências	0,00	0,00	793	Ganhos em Existências	0,00	0,00
694	Perdas em Imobilizações	0,00	0,00	794	Ganhos em Imobilizações	0,00	0,00
695	Multas e Penalidades	0,00	0,00	795	Benefícios de Penalidades Contratuais	0,00	0,00
696	Reforço de Amortizações e Provisões	0,00	0,00	796	Redução de Amortizações e Provisões	0,00	0,00
697	Correcções Desfavoráveis	0,00	0,00	797	Correcções Favoráveis Relativas a Exer. Anterior	0,45	251,25
698	Outros Custos e Perdas Extraordinários	0,00	0,00	798	Outros Proveitos e Ganhos Extraordinários		
699	Diferenças com conversão para euros	0,00	0,00	7983	Em Subsídios para Investimentos		
84	Resultados Extraordinários	8.780,51	7.061,85	79831	PIDDAC	0,00	0,00
				79832	Outros	0,00	0,00
				798-7983	Outros	8.780,06	6.810,60
				799	Diferenças com conversão para euros	0,00	0,00
	Total	8.780,51	7.061,85		Total	8.780,51	7.061,85

Fonte: IPSS do distrito do Porto

O mapa do Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas, está, à semelhança dos anteriores, previsto no ponto 10 do Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados do PCIPSS.

Pretende demonstrar o valor das mercadorias e matérias-primas consumidas durante o ano, tendo por base a existência inicial. A esta são adicionadas as compras e subtraídas as existências no final do ano, obtendo-se assim o valor consumido, tendo ainda em conta a existência de algumas regularizações de existências.

A Variação da Produção, tem por objectivo demonstrar a evolução anual dos bens produzidos pela Instituição em relação a Produtos Acabados e Intermédios, Subprodutos, Desperdícios e Refugos e Produtos e Trabalhos em Curso. Relativamente a estes três grupos é valorizada a existência inicial, regularizações de existências, existências finais, obtendo-se assim os aumentos ou reduções ocorridas no exercício.

FIGURA 25 - DEMONSTRAÇÃO DO CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS E DAS MATÉRIAS CONSUMIDAS E DEMONSTRAÇÃO DA VARIAÇÃO DA PRODUÇÃO DE 2008 DE UMA IPSS DO PORTO

Pág. : 1
Data : 20-11-2

Exercício de 2008

Demonstração do Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas

Mod. 1045

Moeda: Euros

Movimentos	Mercadorias	Matérias Primas Subsidiárias e de Consumo
Existências Iniciais	0.00	2,629.58
Compras	0.00	57,060.15
Autoconsumos		0.00
Regularização de Existências	0.00	0.00
Existências Finais	0.00	2,201.30
Custo do Exercício	0.00	57,488.43

Demonstração da Variação da Produção

MOVIMENTOS	PRODUTOS ACABADOS E INTERMÉDIOS	SUBPRODUTOS DESPERDÍCIOS RESÍDUOS E REFUGOS	PRODUTOS E TRABALHOS EM CURSO
Aumento / redução no exercício	0.00	0.00	0.00
Existências finais	0.00	0.00	0.00
Existências iniciais	0.00	0.00	0.00
Regularização de existências	0.00	0.00	0.00

Fonte: IPSS do distrito do Porto

O Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados do PCIPSS prevê a indicação, no seu ponto quatro, do número médio de pessoas ao serviço da instituição repartido por valências; e no ponto cinco, a indicação do número médio de utentes por valências no exercício.

O mapa que iremos de seguida apresentar e que está dentro do pretendido pela Segurança Social, faculta estas informações com excepção do número médio, tanto de pessoas ao serviço da Instituição, como de utentes.

FIGURA 26 - N.º MÉDIO DE UTENTES E DE PESSOAS AO SERVIÇO DA INSTITUIÇÃO REPARTIDOS POR VALÊNCIAS NO EXERCÍCIO DE 2008 DE UMA IPSS DO PORTO – I

Designação do Organismo : [REDACTED] **Porto**

NÚMERO MÉDIO DE UTENTES E DE PESSOAS AO SERVIÇO DA INSTITUIÇÃO REPARTIDO POR VALÊNCIAS NO EXERCÍCIO DE 2008

VALÊNCIA Creche **Nº MÉDIO DE UTENTES** 40

NUMERO MÉDIO DE FUNCIONARIOS	FUNÇÕES DESEMPENHADAS
3	Educadoras de Infância
10	Ajudantes de Acção Educativa
1	(a) Coordenadora Pedagógica
2	(a) Cozinheira
2	(a) Ajudantes de Cozinheira
5	(a) Empregadas Auxiliares (SG)
1	(a) Técnica de Serviço Social
1	(a) Contabilista
1	(a) Escriturária
2	(a) Segurança
1	(a) Motorista
	(a) Pessoal comum às outras Valências

VALÊNCIA Jardim **Nº MÉDIO DE UTENTES** 86

NUMERO MÉDIO DE FUNCIONARIOS	FUNÇÕES DESEMPENHADAS
5	Educadoras de Infância
5	Ajudantes de Acção Educativa

Fonte: IPSS do distrito do Porto

FIGURA 27 – N.º MÉDIO DE UTENTES E DE PESSOAS AO SERVIÇO DA INSTITUIÇÃO REPARTIDOS POR VALÊNCIAS NO EXERCÍCIO DE 2008 DE UMA IPSS DO PORTO – II

Designação do Organismo : _____ Porto

**NÚMERO MÉDIO DE UTENTES E DE PESSOAS
AO SERVIÇO DA INSTITUIÇÃO REPARTIDO POR VALÊNCIAS
NO EXERCÍCIO DE 2008**

VALÊNCIA _____ A.T.L. _____ Nº MÉDIO DE UTENTES 80

NUMERO MÉDIO DE FUNCIONARIOS	FUNÇÕES DESEMPENHADAS
1	Educadora Social
1	Educadora de Infância
2	Professoras
6	Ajudantes Acção Educativa

Fonte: IPSS do distrito do Porto

A Demonstração dos Resultados por Valências é uma demonstração financeira que tendo por base os Resultados Operacionais da Demonstração de Resultados Líquidos, faz a sua desagregação pelas várias valências, atribuindo a cada uma delas um valor determinado de custos e de proveitos. O processo de imputação às valências será adequadamente desenvolvido ao longo do presente trabalho, estando o mapa que o suporta previsto no PCIPSS no capítulo dos mapas.

**FIGURA 28 - DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR VALÊNCIAS DE 2008 DE UMA IPSS
DO PORTO**

Resultados de Valências Jovens					
Período: de Janeiro até Regularizações de 2008					
(Valores em Euros)					
Contas	Descrição	CRECHE	JARDIM	A.T.L.	Total
71	Vendas	0,00	0,00	0,00	0,00
72	Prestacoes de Serviços	154.037,84	231.571,35	128.046,68	513.655,87
721	Matriculas e Mensalidades de Utentes	147.178,60	190.415,91	107.468,96	445.063,47
722/9	Outras	6.859,24	41.155,44	20.577,72	68.592,40
75	Trabalhos para a Propria Instituicao	0,00	0,00	0,00	0,00
758	Para Auto Consumos	0,00	0,00	0,00	0,00
751/5	Para Outros	0,00	0,00	0,00	0,00
73	Proveitos Suplementares	0,00	0,00	0,00	0,00
74	Competicacoes e Subsídios a Exploracao	112.209,60	204.512,48	57.888,00	374.610,08
741	Do Sector Publico Administrativo	112.209,60	204.512,48	57.888,00	374.610,08
7411	Centro Regional de Seguranca Social	112.209,60	204.512,48	57.888,00	374.610,08
7412/9	Outros	0,00	0,00	0,00	0,00
742/9	De outros sectores	0,00	0,00	0,00	0,00
76	Outros Proveitos Operacionais	0,00	0,00	0,00	0,00
	SubTotal (1)	266.247,44	436.083,83	185.934,68	888.265,95
61	Custo das Merc. Vendidas e das Materias Const	20.084,97	27.011,56	10.391,90	57.488,43
61611	Generos Alimentares	19.903,78	26.727,93	10.236,22	56.867,93
61-61611	Outros	181,19	283,63	155,68	620,50
62	Fornecimentos e Servicos Externos	65.275,19	113.803,26	70.203,07	249.281,52
6211	Exploracao de Refeitórios	0,00	0,00	0,00	0,00
62211/4	Electricidade, Combustiveis, Água e Outros Flu	4.820,85	7.546,62	6.494,48	18.861,95
62217	Material de Escritorio	795,45	1.245,21	683,49	2.724,15
62237	Reparacao, Conserv. e Adapta. em Equip. e Ed.	9.046,65	14.161,71	7.773,31	30.981,67
*	Outros Fornecimentos e Serviços Externos	50.612,24	90.849,72	55.251,79	196.713,75
64	Custos com Pessoal	170.238,33	286.859,44	121.126,14	578.223,91
6411	Remuneracoes Certas	140.647,50	237.054,97	100.001,08	477.703,55
6412	Remuneracoes Adicionais	0,00	0,00	0,00	0,00
643	Formacao Profissional	0,00	0,00	0,00	0,00
645	Encargos Sobre Remuneracoes	27.566,90	46.462,77	19.600,18	93.629,85
646	Seguros de Acidentes no Trab. e Doencas Profis	1.444,71	2.434,99	1.027,19	4.906,89
647/9	Outros Custos com Pessoal	579,22	906,71	497,69	1.983,62
66	Amortizacoes	3.716,75	6.170,15	5.428,84	15.315,74
67	Provisoes	0,00	0,00	0,00	0,00
63	Impostos	495,93	769,13	514,46	1.779,52
65	Beneficios Processa. e Outros Custos Operacion	54,62	85,50	46,93	187,05
651	Beneficios Processados	0,00	0,00	0,00	0,00
652	Outros Custos Operacionais	54,62	85,50	46,93	187,05
	Subtotal (2)	259.865,79	434.699,04	207.711,34	902.276,17
81	Resultados Operacionais (1)-(2)=(3)	6.381,65	1.384,79	(21.776,66)	(14.010,22)

* = 62-(6211+62211/4+62217+62237)

Fonte: IPSS do distrito do Porto

O processo de Apresentação de Contas deve ser submetido à apreciação da Direcção, que se pronuncia relativamente à sua aprovação, em Reunião expressamente marcada para esse fim, e da qual resulta a elaboração de uma Acta a ser assinada por todos os membros da Direcção presentes.

FIGURA 29 - ACTA DE APROVAÇÃO DAS CONTAS DE 2008 PELA DIRECÇÃO DE UMA IPSS DO PORTO

Porto CAE: NIPC: em N/Obr.Reg.Consv. Cap. EUR
Mat. N/OBR.MATRIC de

ACTAS

ACTA Nº 903 Folha 12

Aos trinta e um dias do mês de Março de dois mil e nove, pelas vinte e uma horas, reuniu em cumprimento das disposições legais e estatutárias, na sua sede na [REDACTED], freguesia de [REDACTED], concelho do Porto, a Direcção do [REDACTED], contribuinte fiscal nº [REDACTED] registado na Direcção-Geral da Segurança Social sob o nº [REDACTED] das Instituições Privadas de Solidariedade Social, com a seguinte ordem de trabalho:

Primeiro e único ponto – apreciação e aprovação das peças finais de apresentação de contas do exercício de 2008.

Com a presença de todos os elementos da Direcção, constituída pelo Presidente, Dr. [REDACTED], Secretário, Dr. [REDACTED], Tesoureiro, [REDACTED], foi aberta a sessão e passou-se de imediato à análise de todas as peças que fazem parte do processo da apresentação das contas. Apreciadas as mesmas, foram estas aprovadas por unanimidade sendo ainda decidido que o Resultado Líquido do Exercício que apresenta um valor positivo de € 16.219,29 (dezas seis mil duzentos e dezanove euros e vinte e nove cêntimos), seja levado à conta de resultados transitados.

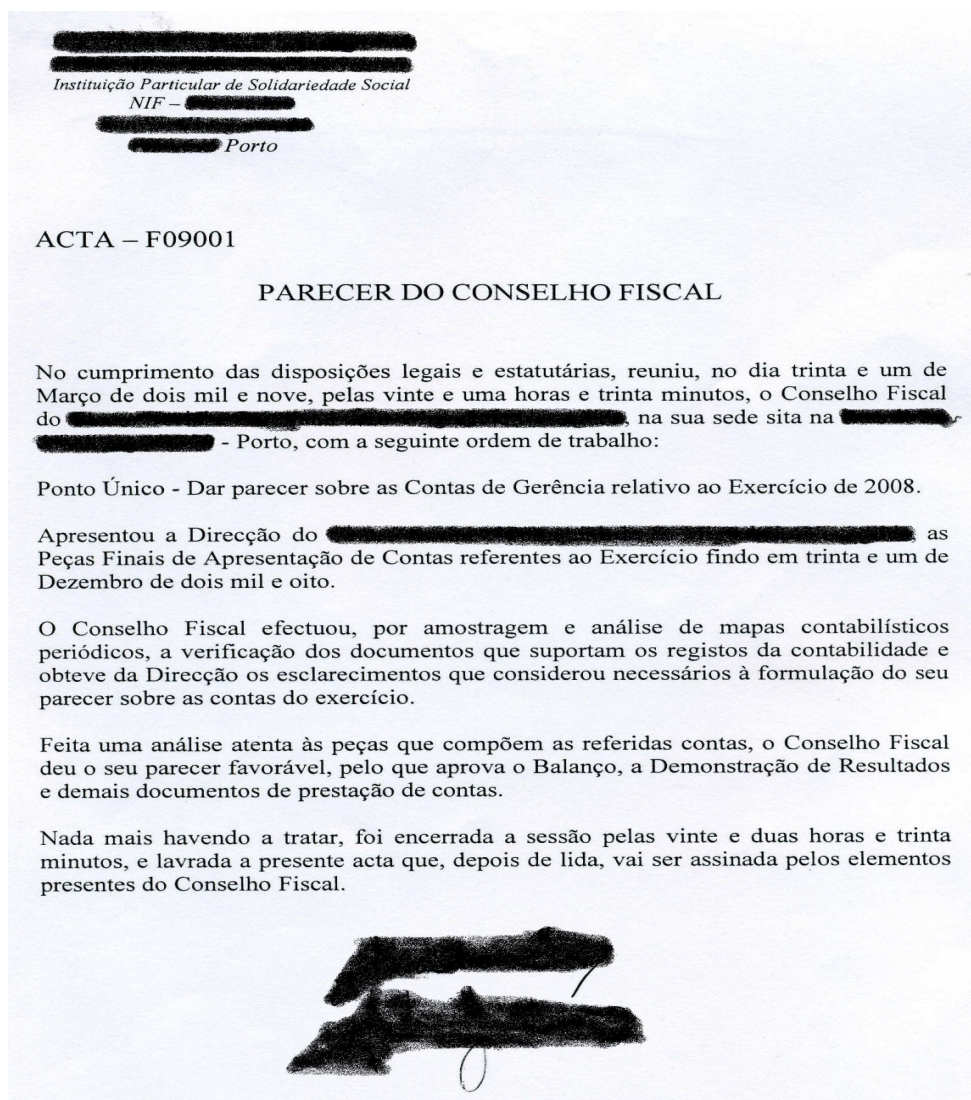
Por nada mais haver a tratar, foi encerrada a sessão, e lavrada a presente acta que, depois de lida, vai ser assinada por todos os presentes em sinal de conformidade.

[REDACTED]

Fonte: IPSS do distrito do Porto

Depois de aprovadas as Contas pela Direcção, compete ao Conselho Fiscal da Instituição a sua adequada análise e fiscalização, seguindo-se a formulação do competente parecer sobre as mesmas. Este fica expresso em Acta adequadamente lavrada e assinada pelos elementos do Conselho Fiscal, que dá conhecimento público da opinião do Órgão sobre a validade, clareza e fiabilidade das contas que lhe foram presentes.

**FIGURA 30 – ACTA DO PARECER DO CONSELHO FISCAL SOBRE AS CONTAS DE 2008 DE
UMA IPSS DO PORTO**



Fonte: IPSS do distrito do Porto

Para além da documentação referida nos pontos anteriores, podem ser solicitados outros elementos ou informações que se julguem relevantes para análise e apreciação de contas.

Toda a documentação de Prestação de Contas deverá ser devidamente rubricada pelos membros do Órgão Executivo da IPSS, devendo a capa, o Balanço e a Demonstração dos Resultados, serem assinados pelos Membros do Órgão Executivo da Instituição.

O processo de prestação de contas depois de analisado e aprovado é sujeito a um processo de análise e aposição do Visto pelos competentes serviços da Segurança Social.

3.4. As Entidades sem fins lucrativos em Espanha

De acordo com a AECA¹⁰, as entidades sem fins lucrativos representam uma percentagem elevada e em crescimento, da actividade económica dos Países desenvolvidos. Estas entidades deixam de parte o objectivo do lucro, para serem movidas por causas de ordem social. Assim, a separação das entidades sem fins lucrativos das restantes entidades é clara.

Um dos objectivos mais importantes da contabilidade neste tipo de Instituições, é o de quantificar com precisão e garantia de fiabilidade, o resultado produzido num período e evidenciar se os compromissos assumidos a nível económico e social foram conseguidos. A informação financeira é muito importante de forma a proporcionar dados que sejam úteis à tomada de decisões, tanto dos utilizadores internos como dos utilizadores externos. Os Princípios de Contabilidade não são aplicados da mesma forma que são aplicados nas entidades com fins lucrativos, precisamente por o objectivo não ser o de repartir os lucros. A AECA acrescenta ainda que a informação a prestar pelas entidades não lucrativas é essencial, dada a sua importância económica e social, pois, derrapagens orçamentais elevadas poderiam levar a desastres sociais. A contabilidade deste tipo de Entidades deverá ser eficiente e completa, aplicando princípios e normas que permitam que a sua informação seja compreensível por grande parte da sociedade a quem se dirige. A informação deverá ser útil na tomada de decisões, para seguimento e controlo das actividades.

Tal como em Portugal, as entidades sem fins lucrativos em Espanha podem adoptar várias formas jurídicas (Fundações, Associações, Cooperativas e outras Instituições sem Fins Lucrativos).

As Normativas Legais aplicáveis às Entidades sem Fins Lucrativos em Espanha segundo o Documento 23 da AECA são (2003:66):

- *“Ley 30/1994, de 24 Noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General;*
- *Real Decreto 316/19969, de 23 de Febrero, por el que se aprueba el Reglamento de Fundaciones de Competencia Estatal;*

¹⁰ AECA – Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos (2003:11)

- *Real Decreto 776/1998, de 30 de Abril, por el que se aprueban las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las Entidades Sin Fins Lucrativos, y las Normas de Información presupuestaria de estas entidades;*
- *Ley Orgánica 1/2002, de 22 de Marzo, del Derecho de Asociación.”*

De acordo com Campo (2005:101), com a publicação da Ley Orgánica 1/2002, houve melhorias no sistema de administração e contabilidade das Associações. O autor discrimina quais são as obrigações contabilísticas e declarativas das Associações de Utilidade Pública, nomeadamente¹¹:

- Apresentar as Contas Anuais do exercício anterior, no prazo de 6 meses seguintes à sua finalização;
- Apresentar uma Memória Descritiva das actividades realizadas durante o exercício anterior;
- Depositar as Contas Anuais no Registo das Fundações, que ficarão disponíveis para quem as queira consultar;
- Submeter-se a uma Auditoria Externa, para as Instituições, nas condições regulamentadas (total do Activo superior a 2.400.000 euros; Volume de Negócios superior a 2.400.000 euros e número médio de trabalhadores no exercício superior a 50¹²).

Embora a Apresentação de Contas das Organizações sem Fins Lucrativos seja formalmente semelhante à de uma qualquer outra Entidade, a sua correcta interpretação requer a introdução de outras informações complementares. A Lei 30/1994, de 24 de Novembro, prevê a apresentação do Balanço, da Demonstração dos Resultados e da Memória. Estas demonstrações, afiguram uma separação do lucro obtido pelas actividades sem fins lucrativos, do lucro obtido pelas eventuais actividades lucrativas. A AECA (2003:51) afirma que esta forma de apresentação é insuficiente uma vez que dificilmente se poderá obter uma imagem fiel da entidade, tendo em conta as suas particularidades. Não sendo neste caso importante a obtenção do lucro, mas sim a concretização dos objectivos propostos, as Entidades sem Fins Lucrativos devem evidenciar o seu Património, a sua Situação Financeira, as actividades desenvolvidas

¹¹ Campo (2005:616)

¹² CAMPO, Miguel Gil (2005:615)

durante o exercício, e a sua capacidade para continuar a desempenhar as actividades propostas. Para isso devem apresentar as seguintes demonstrações:

- Balanço;
- Conta de Resultados para as Actividades Lucrativas;
- Demonstração de Variações Patrimoniais para as Actividades Sem Fins Lucrativos¹³;
- Memória;
- Demonstração dos Fluxos de Caixa;
- Informação Orçamental; e
- Relatório de Gestão.

De acordo com o exposto, podemos constatar que em Espanha as Entidades sem fins lucrativos elaboram a Demonstração dos Resultados, mas não elaboram a Demonstração dos Resultados por Valências. Ao contrário de Portugal, em Espanha existem normas nacionais, mas igualmente normativos diferenciados para cada uma das diversas autonomias.

¹³ A Demonstração de Variações Patrimoniais proposta pela AECA (2003:12), permite analisar as aplicações das contas de custos e proveitos, ao comparar o capital inicial com as variações ocorridas no exercício.

4. AS OBRIGAÇÕES FISCAIS DAS IPSS

4.1. Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas

O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas foi lançado pelo Estado com a reforma fiscal dos anos 60 do século XX, e “*incide sobre os rendimentos obtidos, mesmo quando provenientes de actos ilícitos, (...), pelos respectivos sujeitos passivos*”.¹⁴

É caracterizado como sendo um imposto directo, real, estadual e periódico¹⁵, e as Instituições Particulares de Solidariedade Social (IPSS), são sujeitos passivos deste imposto, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do respectivo Código, como se segue:

Artigo 2.º do CIRC¹⁶

Sujeitos passivos

1 - São sujeitos passivos do IRC:

- a) As Sociedades Comerciais ou civis sob forma comercial, as Cooperativas, as Empresas Públicas e as demais pessoas colectivas de direito público ou privado, com sede ou direcção efectiva em território português; (...)*

A incidência do IRC para os sujeitos passivos que não exercem a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola (caso das IPSS), é feita de maneira diferente das demais sociedades. Alfaro (2003:6) afirma que “*os proveitos gerados pelas IPSS são, à partida, tributados pelo rendimento global, o qual corresponde à soma algébrica dos rendimentos das várias categorias consideradas para efeito de IRS*”. Acrescenta ainda que, “*não constituem rendimentos sujeitos a tributação, os subsídios recebidos e destinados a financiar a realização dos fins estatutários*” e que, nas IPSS que

¹⁴ Artigo 1.º do Código do IRC.

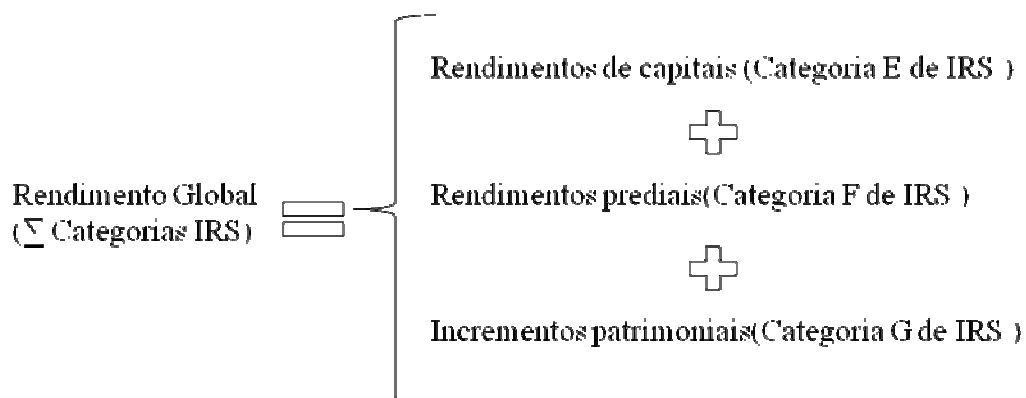
¹⁵ O IRC é um imposto directo, porque é calculado de forma directa sobre o lucro de determinado período; é real, porque incide sobre uma pessoa jurídica em concreto; estadual porque a sua receita reverte para o Estado Central; e, periódico por tributa os rendimentos de determinado período.

¹⁶ Código do IRC, actualizado com as Leis n.º 64/08 de 31/12, 10/09 de 10/03 e com o Decreto-Lei n.º 237/08, de 15/12.

adoptem a forma associativa, não constituem rendimentos sujeitos a IRC as quotas pagas pelos associados.

Esquemáticamente temos que:

FIGURA 31 – RENDIMENTO GLOBAL PARA EFEITOS DE TRIBUTAÇÃO EM IRC



Fonte: Elaboração própria

Na IES e mais concretamente no seu Anexo D, a forma de determinação do rendimento global vem claramente evidenciada como se segue:

FIGURA 32 - EXTRACTO DO ANEXO D DA DECLARAÇÃO ANUAL DE IRC

04		RENDIMENTOS DE CAPITAIS			
		RETENÇÃO NA FONTE		RENDIMENTOS ILÍQUIDOS	
1 - JUROS DE DEPÓSITOS À ORDEM OU A PRAZO	D201	.	.	D204	.
2 - OUTROS RENDIMENTOS DE CAPITAIS	D202	.	.	D205	.
3 - LUCROS DISTRIBUÍDOS (dedução de 50%)				D244	.
4 - TOTAL DAS RETENÇÕES (a indicar no campo 359 da Decl. Mod.22) E DOS RENDIMENTOS ILÍQUIDOS (a transportar para o campo D236)	D203	.	.	D206	.
05		RENDIMENTOS PREDIAIS			
1 - RENDAS RECEBIDAS				D207	.
2 - CONTRIBUIÇÃO AUTÁRQUICA / IMPOSTO MUNICIPAL SOBRE IMÓVEIS				D245	.
3 - DESPESAS DE MANUTENÇÃO E CONSERVAÇÃO				D208	.
4 - RESULTADO LÍQUIDO (D207 – D245 – D208) (a transportar para o campo D237)				D209	.
5 - TOTAL DAS RETENÇÕES NA FONTE (a indicar no campo 359 da Decl. Mod.22)				D212	.
06		MAIS - VALIAS			
		IMÓVEIS	PARTES DE CAPITAL E OUTROS VALORES MOBILIÁRIOS	PROPRIEDADE INTELECTUAL OU INDUSTRIAL	
1 - VALOR DE REALIZAÇÃO	D213	.	D221	.	D226
2 - VALOR DE AQUISIÇÃO	D214	.	D222	.	D227
3 - ANO DE AQUISIÇÃO	D215				
4 - ENCARGOS COM AQUISIÇÃO	D216	.			
5 - COEFICIENTE DE CORRECÇÃO MONETÁRIA	D217				
6 - DESPESAS E ENCARGOS	D218	.	D223	.	D228
7 - MENOS-VALIAS	D219	.	D224	.	D229
8 - MAIS-VALIAS	D220	.	D225	.	D230
9 - RESULTADO	POSITIVO (D220 + D225 + D230 – D219 – D224 – D229) > 0			D231	.
	NEGATIVO (D220 + D225 + D230 – D219 – D224 – D229) < 0			D232	.
REPORTE DE RESULTADO LÍQUIDO NEGATIVO					
10 - A DEDUZIR NO EXERCÍCIO (até à concorrência do resultado líquido)				D233	.
11 - TOTAL DOS RENDIMENTOS (D231 – D233) (a transportar para o campo D238)				D234	.
07		APURAMENTO DA MATÉRIA COLECTÁVEL			
RENDIMENTOS					
COMERCIAL, INDUSTRIAL OU AGRÍCOLA	CAPITAIS	PREDIAIS	MAIS - VALIAS	OUTROS	
D235	D236	D237	D238	D239	
RENDIMENTO GLOBAL (D235 + D236 + D237 + D238 + D239)			D240	BENEFÍCIOS FISCAIS D242	
CUSTOS COMUNS E OUTROS (ver instruções)		D241	MATÉRIA COLECTÁVEL (D240 – D241 – D242) D243		
(a indicar no campo 322 da Decl. Mod.22)					

Fonte: Portal das Finanças em www.portaldasfinancas.gov.pt

Artigo 3.º do CIRC¹⁷

Base do imposto

1 - O IRC incide sobre:

a) (...);

b) O rendimento global, correspondente à soma algébrica dos rendimentos das diversas categorias consideradas para efeitos de IRS e, bem assim, dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, das pessoas colectivas ou entidades referidas nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo anterior que não exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola; (...)

Quanto às regras de determinação da matéria colectável em IRC, estas são as constantes dos artigos 48.º (Determinação do Rendimento Global) e 49.º (Custos comuns e outros), do Código do IRC, sendo a taxa do imposto a aplicar de 20%, nos termos do artigo 80.º, n.º 5, do mesmo diploma.

Ainda de acordo com o n.º 3 do artigo 49.º do CIRC, não se consideram sujeitas a IRC, as quotas e as jóias pagas pelos associados em conformidade com os estatutos (não são considerados proveitos), bem como os subsídios recebidos e os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, desde que destinados a financiar a realização dos respectivos fins estatutários.

SECÇÃO III – Pessoas colectivas e outras entidades residentes que não exerçam, a título principal, actividade comercial, industrial ou agrícola

Artigo 48.º do CIRC

Determinação do rendimento global

1 - O rendimento global sujeito a imposto das pessoas colectivas e entidades mencionadas na alínea b) do n.º 1 do artigo 3.º é formado pela soma algébrica dos rendimentos líquidos das várias categorias determinados nos termos do IRS, incluindo os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, aplicando-se à determinação do lucro tributável as disposições deste Código.

¹⁷ Código do IRC, actualizado com as Leis n.º 64/2008 de 31/12, 10/2009 de 10/03 e com o Decreto-Lei n.º 237/2008, de 15/12.

(...)

Artigo 49.º do CIRC

Custos comuns e outros

1 - Os custos comprovadamente indispensáveis à obtenção dos rendimentos que não tenham sido considerados na determinação do rendimento global nos termos do artigo anterior e que não estejam especificamente ligados à obtenção dos rendimentos não sujeitos ou isentos de IRC são deduzidos, no todo ou em parte, a esse rendimento global, para efeitos de determinação da matéria colectável, de acordo com as seguintes regras:

a) Se estiverem apenas ligados à obtenção de rendimentos sujeitos e não isentos, são deduzidos na totalidade ao rendimento global;

b) Se estiverem ligados à obtenção de rendimentos sujeitos e não isentos, bem como à de rendimentos não sujeitos ou isentos, deduz-se ao rendimento global a parte dos custos comuns que for imputável aos rendimentos sujeitos e não isentos.

2 - Para efeitos do disposto na alínea b) do número anterior, a parte dos custos comuns a imputar é determinada através da repartição proporcional daqueles ao total dos rendimentos brutos sujeitos e não isentos e dos rendimentos não sujeitos ou isentos, ou de acordo com outro critério considerado mais adequado aceite pela Direcção-Geral dos Impostos, devendo evidenciar-se essa repartição na declaração de rendimentos.

3 - Consideram-se rendimentos não sujeitos a IRC as quotas pagas pelos associados em conformidade com os estatutos, bem como os subsídios destinados a financiar a realização dos fins estatutários.

4 - Consideram-se rendimentos isentos os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito destinados à directa e imediata realização dos fins estatutários.

Contudo, e relativamente a outros rendimentos que não os previstos no n.º 3 do artigo 49.º é referido que as IPSS beneficiam ainda da isenção de IRC prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRC. E para que as IPSS sejam abrangidas por esta isenção deverão ser cumpridos os seguintes requisitos:

- Exercício efectivo de actividades dirigidas à prossecução dos fins estatutários;
- Inexistência de interesse directo ou indirecto dos membros dos órgãos estatutários nos resultados da exploração das actividades económicas praticadas.

Esta isenção é pessoal e condicionada, ou seja, é dirigida a determinada pessoa jurídica e está dependente de requerimento e despacho do Ministro das Finanças, que no conteúdo do mesmo explicita a amplitude da mesma. Para as IPSS, a isenção é automática porque se enquadra na alínea b) do n.º 1 do art. 10.º do CIRC conforme o disposto no n.º 2 do mesmo artigo.

Artigo 10.º do CIRC

Pessoas colectivas de utilidade pública e de solidariedade social

- 1 - *Estão isentas de IRC:*
 - a) *As pessoas colectivas de utilidade pública administrativa;*
 - b) *As instituições particulares de solidariedade social e entidades anexas, bem como as pessoas colectivas àquelas legalmente equiparadas;*
 - c) *As pessoas colectivas de mera utilidade pública que prossigam, exclusiva ou predominantemente, fins científicos ou culturais, de caridade, assistência, beneficência, solidariedade social ou defesa do meio ambiente.*
- 2 - *A isenção prevista na alínea c) do número anterior carece de reconhecimento pelo Ministro das Finanças, a requerimento dos interessados, mediante despacho publicado em Diário da República, que define a respectiva amplitude, de harmonia com os fins prosseguidos e as actividades desenvolvidas para a sua realização, pelas entidades em causa e as informações dos serviços competentes da Direcção-Geral dos Impostos e outras julgadas necessárias.*
- 3 - *A isenção prevista no n.º 1 não abrange os rendimentos empresariais derivados do exercício das actividades comerciais ou industriais desenvolvidas fora do âmbito dos fins estatutários, (...), e é condicionada à observância continuada dos seguintes requisitos:*
 - a) *Exercício efectivo, a título exclusivo ou predominante, de actividades dirigidas à prossecução dos fins que justificaram o respectivo reconhecimento da qualidade de utilidade pública ou dos fins que justificaram a isenção consoante se trate, respectivamente, de entidades previstas nas alíneas a) e b) ou na alínea c) do n.º 1;*
 - b) *(...)*
 - c) *Inexistência de qualquer interesse directo ou indirecto dos membros dos órgãos estatutários, por si mesmos ou por interposta pessoa, nos resultados da exploração das actividades económicas por elas prosseguidas.*
- 4 - *O não cumprimento dos requisitos referidos nas alíneas a) e c) do número anterior determina a perda da isenção, a partir do correspondente exercício, inclusive.*
- 5 - *Em caso de incumprimento do requisito referido na alínea b) do n.º 3, fica sujeita a tributação, no 4.º exercício posterior ao da obtenção do rendimento global líquido, a parte desse rendimento que deveria ter sido afectada aos respectivos fins.*

Do acima descrito, torna-se perceptível que as IPSS são sujeitos passivos de IRC, encontrando-se porém isentos pelo período em que se enquadrarem no âmbito do artigo 10.º do Código do IRC.

Salienta-se ainda que, genericamente, a isenção é reconhecida relativamente a:

- Rendimentos de natureza comercial ou industrial, derivados directamente do exercício das actividades prestadas pela IPSS, dentro dos seus fins estatutários;
- Rendimentos de Capitais;
- Rendimentos Prediais, e;
- Mais Valias.

O Código do IRC impõe igualmente às IPSS o cumprimento de determinadas obrigações acessórias, nomeadamente as Obrigações Declarativas e as Obrigações Contabilísticas, através do conteúdo dos artigos 110.º, 111.º, 112.º e 113.º do Código do IRC, conforme se pode constatar no quadro abaixo:

QUADRO 2 – OBRIGAÇÕES DECLARATIVAS EM SEDE DE IRC

DECLARAÇÃO	PRAZO	JUSTIFICAÇÃO
Declaração de Inscrição	90 dias a partir da inscrição no RNPC ¹⁸ .	Artigo 110.º e 111.º do CIRC
Declaração de alterações ¹⁹	15 dias a partir da data da alteração	
Declaração de cessação	30 dias a partir da data da cessação da actividade	
Declaração Periódica de Rendimentos (Modelo 22)	Anualmente até ao último dia útil do mês de Maio	Artigo 112.º do CIRC
Declaração Anual de Informação (IES)	Anualmente até ao dia 15 de Julho	Artigo 121.º do CIRC ²⁰

Fonte: Elaboração própria

¹⁸ As IPSS não são registadas no Registo Nacional de Pessoas Colectivas mas sim na Segurança Social, conforme Regulamento do Registo das Instituições Particulares de Solidariedade Social do Âmbito Social do Sistema de Segurança Social, aprovado pela Portaria 139/2007, de 29 de Janeiro.

¹⁹ Documentos tipificados, autenticados com a assinatura e vinheta do Técnico Oficial de Contas que assume a responsabilidade fiscal do sujeito passivo (artigo 111.º n.º 3 do CIRC).

²⁰ De acordo com a redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 292/2009, de 13 de Outubro, que introduz uma nova numeração ao CIRC.

Em matéria de obrigações declarativas, as IPSS estão sempre obrigadas à entrega de declarações de inscrição, alterações ou cancelamento no registo de sujeitos passivos de IRC, prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 109.º e regulada no artigo 110.º, ambos do Código do IRC.

De acordo com o n.º 6 do artigo 109.º do CIRC, não há lugar à entrega da declaração Modelo 22 para as entidades que, não exerçam a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, nas seguintes condições:

- Não tenham obtido rendimentos no ano em apreço;
- Caso obtenham rendimentos, quando estes beneficiem de isenção definitiva;

Face ao exposto e atendendo à sua actividade, as IPSS estão dispensadas da entrega da declaração Modelo 22. Porém, e no caso de obterem rendimentos sujeitos e não isentos, deverão entregar a citada declaração, nos prazos legalmente estipulados para esse efeito (até ao último dia útil do mês de Maio do ano seguinte, de acordo com o n.º 1 do artigo 112.º do Código do IRC).

Conforme dispõe a alínea c) do n.º 1 do artigo 109.º, conjugado com o artigo 113.º, ambos do CIRC, todos os sujeitos passivos de IRC (mesmos os isentos deste imposto) devem entregar a IES, até dia 15 de Julho (redacção dada pelo artigo 121.º do CIRC, introduzida pelo Decreto-Lei n.º 292/2009, de 13 de Outubro, que introduz uma nova numeração ao código).

Sendo assim, a declaração anual de informação contabilística e fiscal deve ser obrigatoriamente entregue todos os anos pelas IPSS, tendo esta obrigação surgido em consequência da publicação do Decreto-Lei 55/2000, de 14 de Abril, e em referência ao exercício de 1999 e seguintes.

Existe igualmente a obrigatoriedade de entregar um conjunto de anexos à declaração anual, hoje denominada como Informação Empresarial Simplificada, nomeadamente os seguintes:

- Anexo D da IES – Elementos contabilísticos e fiscais se tiver rendimentos tributáveis da actividade acessória;

- Anexo L da IES – Se praticar operações fora do seu âmbito estatutário, estando pontualmente obrigada a liquidar IVA nessas situações;
- Anexo F da IES – Benefícios fiscais, se houver benefícios fiscais ou rendimentos isentos ou não sujeitos;
- Anexo O da IES – Mapa recapitulativo de clientes (artigo 29.º do Código do IVA): Mapa onde conste o total das operações internas realizadas no ano anterior, com cada cliente, desde que superior a 25.000 €.
- Anexo P da IES – Mapa recapitulativo de fornecedores (artigo 29.º do Código do IVA): Mapa onde conste o total das operações internas realizadas no ano anterior, com cada fornecedor, desde que superior a 25.000 €.

Outra obrigação declarativa é a Modelo 10 de Rendimentos e Retenções, que actualmente está desagregada da Declaração Anual²¹, sendo entregue autonomamente até ao final do mês de Fevereiro do ano seguinte ao qual tiverem sido pagos rendimentos.

O lucro tributável e os rendimentos das diversas categorias (rendimentos de capitais, mais-valias e rendimentos prediais) são apurados no anexo D da Declaração Anual, mediante a dedução ao rendimento global dos custos comprovadamente indispensáveis à obtenção dos rendimentos sujeitos.

A matéria colectável é também apurada anexo D, sendo o respectivo valor transportado para o quadro 10 da declaração modelo 22 onde se procede ao cálculo do imposto a pagar. Assim, o lucro tributável é apurado, tal como as restantes categorias de rendimentos, no referido anexo, da declaração anual.

CAPÍTULO VII – Obrigações acessórias e fiscalização

SECÇÃO I – Obrigações acessórias dos sujeitos passivos

Artigo 109.º do CIRC

Obrigações declarativas

*1 - Os sujeitos passivos de IRC, ou os seus representantes, são
obrigados a apresentar:*

²¹ Antigo anexo J à Declaração Anual.

a) Declaração de inscrição, de alterações ou de cessação, nos termos dos artigos 110.º e 111.º;

b) Declaração periódica de rendimentos, nos termos do artigo 112.º;

c) Declaração anual de informação contabilística e fiscal, nos termos do artigo 113.º

2 - As declarações a que se refere o número anterior são de modelo oficial, aprovado por despacho do Ministro das Finanças, devendo ser-lhes juntos, fazendo delas parte integrante, os documentos e os anexos que para o efeito sejam mencionados no referido modelo oficial.

3 - São regulamentados por portaria do Ministro das Finanças o âmbito de obrigatoriedade, os suportes, o início de vigência e os procedimentos do regime de envio de declarações por transmissão electrónica de dados.

4 - São recusadas as declarações apresentadas que não se mostrem completas, devidamente preenchidas e assinadas, bem como as que sendo enviadas por via electrónica de dados se mostrem desconformes com a regulamentação estabelecida na portaria referida no número anterior, sem prejuízo das sanções estabelecidas para a falta da sua apresentação ou envio.

5 - Quando as declarações não forem consideradas suficientemente claras, a Direcção-Geral dos Impostos notifica os contribuintes para prestarem por escrito, no prazo que lhes for fixado, nunca inferior a cinco dias, os esclarecimentos indispensáveis.

6 - A obrigação a que se refere a alínea b) do n.º 1 não abrange, excepto quando estejam sujeitas a uma qualquer tributação autónoma, as entidades que, não exercendo a título principal uma actividade comercial, industrial ou agrícola:

a) Não obtenham rendimentos no período de tributação;

b) Obtendo rendimentos, beneficiem de isenção definitiva, ainda que a mesma não inclua os rendimentos de capitais e desde que estes tenham sido tributados por retenção na fonte a título definitivo;

c) (...)

De acordo com o preconizado no artigo 121.º do Código do IRC, os sujeitos passivos de IRC, e no caso particular das IPSS, terão que manter em boa ordem, durante

10 anos, um Dossier Fiscal relativo a cada exercício, organizado até termo do prazo de entrega da Declaração Anual, com os elementos contabilísticos e fiscais a definidos pela Portaria n.º 359/2000, de 20 de Junho.

Relativamente às Obrigações Contabilísticas, para efeitos fiscais, as IPSS devem possuir obrigatoriamente os seguintes registos, nos termos do art.º 116.º do Código do IRC:

- Registo de Rendimentos, organizado segundo as várias categorias consideradas para efeitos de IRS;
- Registo de Encargos, organizado de modo a distinguirem-se os encargos específicos de cada categoria de rendimentos sujeitos a imposto e os demais encargos a deduzir, no todo ou em parte, ao rendimento global;
- Registo de Inventário, em 31 de Dezembro, dos bens susceptíveis de gerarem ganhos tributáveis na categoria de mais-valias.

Artigo 115.º do CIRC

Obrigações contabilísticas das empresas

1 - As sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais entidades que exerçam, a título principal, uma actividade comercial, industrial ou agrícola, com sede ou direcção efectiva em território português, bem como as entidades que, embora não tendo sede nem direcção efectiva naquele território, aí possuam estabelecimento estável, são obrigadas a dispor de contabilidade organizada nos termos da lei comercial e fiscal que, além dos requisitos indicados no n.º 3 do artigo 17.º, permita o controlo do lucro tributável.

2 - [Revogado pelo Decreto-Lei n.º 238/2006, de 20 de Dezembro]

3 - Na execução da contabilidade deve observar-se em especial o seguinte:

a) Todos os lançamentos devem estar apoiados em documentos justificativos, datados e susceptíveis de serem apresentados sempre que necessário;

b) As operações devem ser registadas cronologicamente, sem emendas ou rasuras, devendo quaisquer erros ser objecto de regularização contabilística logo que descobertos.

4 - Não são permitidos atrasos na execução da contabilidade superiores a 90 dias, contados do último dia do mês a que as operações respeitam.

5 - Os livros de contabilidade, registos auxiliares e respectivos documentos de suporte devem ser conservados em boa ordem durante o prazo de 10 anos.

6 - Quando a contabilidade for estabelecida por meios informáticos, a obrigação de conservação referida no número anterior é extensiva à documentação relativa à análise, programação e execução dos tratamentos informáticos.

7 - Os documentos de suporte dos livros e registos contabilísticos que não sejam documentos autênticos ou autenticados podem, decorridos três exercícios após aquele a que se reportam e obtida autorização prévia do director-geral dos Impostos, ser substituídos, para efeitos fiscais, por microfílmicos ou suportes digitalizados que constituam sua reprodução fiel e obedeçam às condições que forem estabelecidas.

8 - As entidades referidas no n.º 1 que organizem a sua contabilidade com recurso a meios informáticos devem dispor de capacidade de exportação de ficheiros nos termos e formatos a definir por portaria do Ministro das Finanças.

9 - Os programas e equipamentos informáticos de facturação dependem de prévia certificação pela DGCI, nos termos a definir por portaria do Ministro das Finanças.

Artigo 116.º do CIRC

Regime simplificado de escrituração

1 - As entidades com sede ou direcção efectiva em território português que não exerçam, a título principal, uma actividade comercial, industrial ou agrícola e que não disponham de contabilidade organizada nos termos do artigo anterior devem possuir obrigatoriamente os seguintes registos:

a) Registo de rendimentos, organizado segundo as várias categorias de rendimentos considerados para efeitos de IRS;

b) Registo de encargos, organizado de modo a distinguirem-se os encargos específicos de cada categoria de rendimentos sujeitos a

imposto e os demais encargos a deduzir, no todo ou em parte, ao rendimento global;

c) Registo de inventário, em 31 de Dezembro, dos bens susceptíveis de gerarem ganhos tributáveis na categoria de mais-valias.

2 - Os registos referidos no número anterior não abrangem os rendimentos das actividades comerciais, industriais ou agrícolas eventualmente exercidas, a título acessório, pelas entidades aí mencionadas, devendo, caso existam esses rendimentos, ser também organizada uma contabilidade que, nos termos do artigo anterior, permita o controlo do lucro apurado. (...)

Deve igualmente salientar o facto de, desde a publicação do PCIPSS em 1989²², todas as IPSS passarem a ser obrigadas a ter contabilidade organizada a partir de 1 de Janeiro de 1990, devendo os documentos objecto de registo na contabilidade obedecer às imposições do código do IVA (Artigo 36.º do CIVA) e às imposições constantes na alínea b) do n.º 2 do artigo 42.º do Código do IRC, que descreve como não são aceites como custo, “*as importâncias constantes de documentos emitidos por sujeitos passivos com número de identificação fiscal inexistente ou inválido*”.

Artigo 36.º do CIVA²³

Prazo de emissão e formalidades das facturas e documentos equivalentes

(...)

4 - Os documentos referidos nos números anteriores devem ser processados em duplicado, destinando-se o original ao cliente e a cópia ao arquivo do fornecedor.

5 - As facturas ou documentos equivalentes devem ser datados, numerados sequencialmente e conter os seguintes elementos:

a) Os nomes, firmas ou denominações sociais e a sede ou domicílio do fornecedor de bens ou prestador de serviços e do destinatário ou adquirente, bem como os correspondentes números de identificação fiscal dos sujeitos passivos de imposto;

²² Através do Decreto-Lei 78/88, de 3 de Março.

²³ Código do IVA, actualizado com as Leis n.º 64-A/2008 de 31/12, 10/2009 de 10/03, com a Declaração de Rectificação n.º 44-A/2008 de 13/08 e com os Decretos-Lei n.º 122/2009, de 21/05, 136-A/2009 de 05/06, 186/2009 de 12/08, 249/2009 de 23/09 e 292/2009 de 13/10.

- b) *A quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável; as embalagens não efectivamente transaccionadas deverão ser objecto de indicação separada e com menção expressa de que foi acordada a sua devolução;*
- c) *O preço, líquido de imposto, e os outros elementos incluídos no valor tributável;*
- d) *As taxas aplicáveis e o montante de imposto devido;*
- e) *O motivo justificativo da não aplicação do imposto, se for caso disso.*
- f) *A data em que os bens foram colocados à disposição do adquirente, em que os serviços foram realizados ou em que foram efectuados pagamentos anteriores à realização das operações, se essa data não coincidir com a da emissão da factura.*

No caso de a operação ou operações às quais se reporta a factura compreenderem bens ou serviços sujeitos a taxas diferentes de imposto, os elementos mencionados em b), c) e d) devem ser indicados separadamente, segundo a taxa aplicável.

6 - As guias ou notas de devolução deverão conter, além da data, os elementos a que se referem as alíneas a) e b) do número anterior, bem como a referência à factura a que respeitam. (...)

4.2. Imposto Sobre o Valor Acrescentado

O Imposto sobre o Valor Acrescentado visa tributar o consumo, nomeadamente o das famílias e dos particulares. O IVA não tem como objectivo tributar as empresas, mas sim cada entidade enquanto Pessoa Singular não sujeita a IVA. Para que as empresas não sejam tributadas, existe uma técnica²⁴ que permite neutralizar o efeito sobre as mesmas. Este imposto incide, quando devido, sobre o preço das operações, sejam elas transmissões de bens (artigo 3.º do Código do IVA) e/ou prestações de serviços (artigo 4.º do Código do IVA).

²⁴ Esta técnica é a das liquidações e das deduções. Ao liquidar a empresa está a cobrar do seu cliente um quantitativo de IVA que não lhe pertence e que terá que entregar ao Estado. Ao deduzir o IVA das suas aquisições, está a diminuir o volume de imposto a entregar ao Estado.

De acordo com Lima (2003:41), o IVA é um imposto plurifásico mas não cumulativo, fraccionando o pagamento pelos vários intervenientes no processo produtivo através do método do crédito do imposto.

De acordo com o artigo 2.º do CIVA, são sujeitos passivos as Pessoas Colectivas que de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam actividades de produção, comércio ou prestação de serviços. Assim, as IPSS como exercem as actividades mencionadas, são abrangidas pela incidência em IVA, sendo por isso sujeitos passivos deste imposto.

CAPÍTULO I – INCIDÊNCIA²⁵

Artigo 1.º do CIVA

Incidência objectiva

1. Estão sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado:

a) As transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal

(...)

Artigo 2.º do CIVA

Incidência subjectiva

1 - São sujeitos passivos do imposto:

a) As peessoas singulares ou colectivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam actividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e as das profissões livres, e bem assim as que, do mesmo modo independente, pratiquem uma só operação tributável, desde que essa operação seja conexa com o exercício das referidas actividades, onde quer que este ocorra, ou quando, independentemente dessa conexão, tal operação preencha os pressupostos de incidência real do Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) ou do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC); (...)

²⁵ Código do IVA, actualizado com as Leis n.º 64-A/2008 de 31/12, 10/2009 de 10/03, com a Declaração de Rectificação n.º 44-A/2008 de 13/08 e com os Decretos-Lei n.º 122/2009, de 21/05, 136-A/2009 de 05/06, 186/2009 de 12/08, 249/2009 de 23/09 e 292/2009 de 13/10.

O artigo 9.º do Código do IVA isenta algumas operações internas, entre elas:

CAPÍTULO II – ISENÇÕES

SECÇÃO I – ISENÇÕES NAS OPERAÇÕES INTERNAS

Artigo 9.º do CIVA

Isenções

Estão isentas do imposto: (...)

6 - *As transmissões de bens e as prestações de serviços ligadas à segurança e assistência sociais e as transmissões de bens com elas conexas, efectuadas pelo sistema de segurança social, incluindo as instituições particulares de solidariedade social. Da mesma isenção beneficiam as pessoas físicas ou jurídicas que efectuem prestações de segurança ou assistência social por conta do respectivo sistema nacional desde que não recebam em troca das mesmas qualquer contraprestação dos adquirentes dos bens ou destinatários dos serviços;*

7 - *As prestações de serviços e as transmissões de bens estreitamente conexas, efectuadas no exercício da sua actividade habitual, por creches, jardins-de-infância, centros de actividade de tempos livres, estabelecimentos para crianças e jovens desprovidos de meio familiar normal, lares residenciais, casas de trabalho, estabelecimentos para crianças e jovens deficientes, centros de reabilitação de inválidos, lares de idosos, centros de dia e centros de convívio para idosos, colónias de férias, albergues de juventude ou outros equipamentos sociais, pertencentes a pessoas colectivas de direito público ou instituições particulares de solidariedade social ou cuja utilidade social seja, em qualquer caso, reconhecida pelas autoridades competentes;*

8 - *As prestações de serviços efectuadas por organismos sem finalidade lucrativa que explorem estabelecimentos ou instalações destinados à prática de actividades artísticas, desportivas, recreativas e de educação física a pessoas que pratiquem essas actividades;*

9 - *As prestações de serviços que tenham por objecto o ensino, bem como as transmissões de bens e prestações de serviços conexas, como sejam o fornecimento de alojamento e alimentação, efectuadas por estabelecimentos integrados no Sistema Nacional de Educação ou reconhecidos como tendo fins análogos pelos ministérios competentes; (...)*

12 - As locações de livros e outras publicações, partituras musicais, discos, bandas magnéticas e outros suportes de cultura, e, em geral, as prestações de serviços e transmissões de bens com aquelas estreitamente conexas, desde que efectuadas por organismos sem finalidade lucrativa;

13 - As prestações de serviços que consistam em proporcionar a visita, guiada ou não, a museus, galerias de arte, castelos, palácios, monumentos, parques, perímetros florestais, jardins botânicos, zoológicos e semelhantes, pertencentes ao Estado, outras pessoas colectivas de direito público ou organismo sem finalidade lucrativa, desde que efectuadas única e exclusivamente por intermédio dos seus próprios agentes. A presente isenção abrange também as transmissões de bens estreitamente conexas com as prestações de serviços referidas;

14 - As prestações de serviços e as transmissões de bens com elas conexas, efectuadas por pessoas colectivas de direito público e organismos sem finalidade lucrativa, relativas a congressos, colóquios, conferências, seminários, cursos e manifestações análogas de natureza científica, cultural, educativa ou técnica; (...)

18 - A cedência de pessoal por instituições religiosas ou filosóficas para a realização de actividades isentas nos termos deste diploma ou para fins de assistência espiritual;

19 - As prestações de serviços e as transmissões de bens com elas conexas efectuadas no interesse colectivo dos seus associados por organismos sem finalidade lucrativa, desde que esses organismos prossigam objectivos de natureza política, sindical, religiosa, humanitária, filantrópica, recreativa, desportiva, cultural, cívica ou de representação de interesses económicos e a única contraprestação seja uma quota fixada nos termos dos estatutos;

20 - As transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas por entidades cujas actividades habituais se encontram isentas nos termos dos n.ºs 2, 6, 7, 8, 9, 10, 12, 13, 14 e 19, deste artigo, aquando de manifestações ocasionais destinadas à angariação de fundos em seu proveito exclusivo, desde que esta isenção não provoque distorções de concorrência;

As isenções constantes do artigo 9.º do CIVA designam-se por isenções simples ou incompletas, isto é, sem direito à dedução, segundo Alfaro (2003:9). Lima (2003:58) acrescenta que, tal significa que aos sujeitos passivos de imposto que prossigam actividades compreendidas na isenção não é exigível o dever de liquidação de imposto

sobre as operações que realizam, mas também não lhes é concedido o direito à dedução do imposto que onerou os seus *inputs*.

Assim, se esta reunir as condições previstas no artigo 10.º do CIVA, e for qualificada como organismo sem finalidade lucrativa, ocorre a isenção de IVA em quaisquer actividade por si desenvolvida com enquadramento nos n.ºs 8, 12, 13, 14, 19 e 20 do artigo 9.º do CIVA.

Artigo 10.º do CIVA

Organismos sem finalidade lucrativa

Para efeitos de isenção apenas serão considerados como organismos sem finalidade lucrativa os que, simultaneamente:

- a) Em caso algum distribuam lucros e os seus corpos gerentes não tenham, por si ou interposta pessoa, algum interesse directo ou indirecto nos resultados da exploração;*
- b) Disponham de escrituração que abranja todas as suas actividades e a ponham à disposição dos serviços fiscais, designadamente para comprovação do referido na alínea anterior;*
- c) Pratiquem preços homologados pelas autoridades públicas ou, para as operações não susceptíveis de homologação, preços inferiores aos exigidos para análogas operações pelas empresas comerciais sujeitas de imposto;*
- d) Não entrem em concorrência directa com sujeitos passivos do imposto.*

Por outro lado, se esta Entidade assumir a natureza jurídica de Instituição Particular de Solidariedade Social, por preencher as condições estabelecidas no Decreto-Lei n.º 119/83 de 25/02, que aprova o Estatuto das IPSS, pode beneficiar de isenção de IVA quando efectue actividades com enquadramento nos n.ºs 6, 7 e 20 do artigo 9.º do CIVA.

De realçar que as isenções do artigo 9.º não necessitam de qualquer reconhecimento expresse por parte da Administração Fiscal, sendo aplicadas automaticamente desde que verificados os condicionalismos previstos.

Se as actividades desenvolvidas pela IPSS em causa, estiverem exclusivamente abrangidas pelas isenções mencionadas, fica a Instituição enquadrada em IVA no regime de isenção do artigo 9.º do CIVA.

Em sede de IVA, o Decreto-Lei n.º 20/90, de 13 de Janeiro, prevê a restituição do IVA suportado por Instituições Particulares de Solidariedade Social em diversas operações que a seguir transcrevemos:

Artigo 2.º do DL 20/90 de 13/01

1 - O Serviço de Administração do IVA procederá à restituição de um montante equivalente ao IVA suportado pelas instituições particulares de solidariedade social, bem como pela Santa Casa da Misericórdia de Lisboa, relativamente às seguintes operações:

a) Aquisições de bens ou serviços relacionados com a construção, manutenção e conservação de imóveis utilizados total ou principalmente na prossecução dos respectivos fins estatutários, desde que constantes de facturas de valor não inferior a 200000\$00, com exclusão do IVA; (€997,60)

b) Aquisições de bens ou serviços relativos a elementos do activo imobilizado corpóreo sujeitos a deprecimento utilizados única e exclusivamente na prossecução dos respectivos fins estatutários, com excepção de veículos e respectivas reparações, desde que constantes de facturas de valor unitário não inferior a 20000\$00, com exclusão do IVA (€99,76), e cujo valor global, durante o exercício, não seja superior a 2000000\$00, com exclusão do IVA (€9975,96);

c) Aquisições de veículos automóveis novos, ligeiros de passageiros ou de mercadorias, para utilização única e exclusiva na prossecução dos respectivos fins estatutários, desde que registados em seu nome, não podendo o reembolso exceder 500000\$00 (€2493,99);

d) Aquisições de veículos automóveis pesados novos utilizados única e exclusivamente na prossecução dos respectivos fins estatutários, desde que registados em seu nome, não podendo o reembolso exceder 1500000\$00; [Redacção dada pela Lei n.º 52-C/96, de 27 de Dezembro - OE]

e) Reparações de veículos utilizados única e exclusivamente na prossecução dos respectivos fins estatutários, desde que registados em seu nome e

constantes de facturas de valor global não superior, durante o exercício, a 100000\$00 com exclusão do IVA (€498,80).

2 - As instituições particulares de solidariedade social, bem como a Santa Casa da Misericórdia de Lisboa, só poderão utilizar o benefício previsto nas alíneas c) e d) do n.º 1 relativamente à aquisição de um veículo, de cada categoria, podendo novamente utilizá-lo decorridos quatro anos sobre a data da respectiva aquisição, excepto em caso de furto ou acidente grave devidamente comprovados, podendo, nestas situações, o Ministro das Finanças, a requerimento dos interessados, autorizar a restituição referente à aquisição de nova viatura num prazo inferior.

As condições de restituição do IVA, incluindo a formalização do pedido de reembolso, encontram-se regulamentadas no citado Decreto-Lei n.º 20/90 de 13 de Janeiro, no art.º 3.º e seguintes.

QUADRO 3 – OPERAÇÕES SUJEITAS À RESTITUIÇÃO DO IVA PREVISTO PELO DL N.º 20/90

OBJECTO	RESTRICÇÕES	PRAZO	ARTIGO
Construção, manutenção e conservação de imóveis	Facturas \geq €997,60 (sem IVA) Não tem Limite	1 Ano a partir da data da factura.	Artigo 2.º a)
Activo imobilizado corpóreo	Facturas \geq €999,76 (sem IVA) + \sum Facturas anuais \leq €9975,96	Nos meses de Janeiro e Fevereiro do ano seguinte à aquisição dos bens.	Artigo 2.º b)
Veículos automóveis novos ligeiros	IVA a reembolsar \leq € 2.493,99 De 4 em 4 anos	1 Ano a partir da data da factura.	Artigo 2.º c)
Reparações de veículos	\sum Facturas anuais \leq € 498,80	Nos meses de Janeiro e Fevereiro do ano seguinte à aquisição dos bens.	Artigo 2.º e)

Fonte: Elaboração própria.

Segundo alguns textos do consultório técnico²⁶ da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, em que o autor dos pareceres não é referenciado, *tem sido entendimento da Administração Fiscal, que apenas se enquadra no conceito de construção o que estiver estipulado no contrato de empreitada directamente relacionado com a construção, devendo outros bens ainda que passem a fazer parte integrante do imóvel ser classificados como equipamentos, uma vez, que são individualizados da própria construção*. Outros bens e serviços poderão ser entendidos como ligados à conservação e manutenção, sendo possível obter a *restituição de imposto relativo à sua aquisição desde que sejam comprovadamente parte integrante do imóvel (isto é, coisas móveis unidas com carácter de permanência ao prédio), visto considerar-se terem uma relação directa com a manutenção e a conservação dos imóveis*.

Alfaro (2003:11) e o referido Consultório Técnico da OTOC enunciam alguns exemplos, nomeadamente:

- Instalação de cozinhas;
- Instalação de antenas de televisão;
- Instalações de telecomunicações;
- Instalações eléctricas.

Poderá ainda ser obtida a restituição de imposto relativo aos serviços, que se relacionam com a manutenção e a conservação dos imóveis, nomeadamente:

- Trabalhos de pintura;
- Trabalhos de canalização;
- Trabalhos de manutenção de ar condicionado;
- Trabalhos de manutenção de elevadores.

Não sendo deferida a restituição do imposto suportado nos seguintes serviços.

- Fornecimento de electricidade;
- Fornecimento de gás;

²⁶ O consultório técnico contido no CD distribuído pela OTOC, pretende dar resposta a dúvidas dos seus membros relativamente a questões técnicas onde não é referido o seu autor. A referência do parecer técnico é a PT1517.

- Fornecimento de serviços de telecomunicações;
- Fornecimento de serviços de limpeza.

O direito ao reembolso, no caso de elementos do activo imobilizado, encontra-se limitado por cada exercício, ao valor de € 9.975,96 (IVA excluído). Se este for excedido num determinado exercício, a IPSS não poderá obter a restituição do imposto suportado deste excedente.

Relativamente aos transmitentes, o n.º10 do Artigo 15.º do CIVA determina que *“estão isentas do imposto as transmissões de bens a título gratuito, para posterior distribuição a pessoas carenciadas, efectuadas a Instituições Particulares de Solidariedade Social e a Organizações Não Governamentais sem Fins Lucrativos”*. Segundo Alfaro (2003:10), esta trata-se de uma *“isenção completa uma vez que os sujeitos passivos doadores têm o direito a deduzir o imposto suportado na aquisição ou na importação dos bens doados às IPSS”*.

Já no que se refere ao processo de apresentação de declarações, as IPSS que pratiquem exclusivamente operações isentas estão, nos termos do artigo 29.º do CIVA, dispensadas de apresentar a declaração periódica do IVA, bem como o anexo L da Informação Empresarial Simplificada.

O Decreto-Lei 238/2006, de 20/12, determinou no seu artigo 16.º que os pedidos de reembolso de IVA teriam que ser feitos obrigatoriamente através de transmissão electrónica de dados, a partir de 1 de Julho de 2007.

A declaração a submeter, tem que referir para cada operação:

- O número, data e Número de Identificação Fiscal do emitente da factura;
- O tipo de bens ou serviços:
 - o Bens e serviços relacionados com a construção, manutenção ou conservação de imóveis;
 - o Bens do Activo Imobilizado Corpóreo;
 - o Reparação de bens do Activo Imobilizado Corpóreo;
 - o Veículos automóveis ligeiros;
 - o Veículos automóveis pesados;
 - o Reparação de veículos.

- O valor do IVA;
- O valor total da factura.

Após o envio electrónico, este documento terá que ser enviado, juntamente com os originais das facturas que lhe deram origem, ao Centro Regional de Segurança Social para conferir e visar todo o processo. A declaração visada deverá ser posteriormente remetida aos serviços do IVA em Lisboa para estes procederem à restituição do IVA.

Existem prazos diferentes, consoante o tipo de pedido, previstos no Artigo 3.º Decreto-Lei n.º 20/90, como se enuncia:

Artigo 3.º do DL 20/90 de 13/01

1 - Os pedidos de restituição, acompanhados de relação de modelo oficial da qual constem os elementos identificativos dos bilhetes de importação, facturas ou documentos equivalentes, devendo estes últimos ser processados, para o efeito, nos termos dos artigos 35.º e 38.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro, são remetidos à Direcção-Geral dos Impostos por transmissão electrónica de dados.

2 - A apreciação e decisão sobre a legitimidade do pedido é da competência do director de finanças do distrito da sede ou domicílio fiscal da entidade requerente, que disponibiliza à Direcção de Serviços de Reembolsos a respectiva informação para efeitos de restituição do IVA.

3 - O pedido de restituição será efectuado dentro do prazo de um ano a contar da data do bilhete de importação, factura ou documento equivalente que comprovem a importação ou aquisição dos bens ou serviços.

4 - O pedido de restituição relativo às aquisições e reparações referidas nas alíneas b) e e) do n.º 1 do artigo 2.º deverá ser apresentado durante os meses de Janeiro e Fevereiro, englobando unicamente aquelas operações realizadas durante o ano anterior.

5 - No pedido de restituição, as entidades requerentes devem indicar o seu número de registo de pessoa colectiva e os dados de identificação de uma conta bancária destinada ao crédito dos montantes restituídos, cujo número e demais elementos de identificação são confirmados pela respectiva instituição de crédito no primeiro pedido em que forem mencionados.

6 - O pedido de restituição do IVA apenas é considerado válido para efeitos de apreciação da sua legitimidade, após confirmação da natureza do adquirente e do destino dos bens, pela entidade que exerce a autoridade directa, através de declaração de modelo oficial.

7 - A Direcção de Serviços de Reembolsos pode solicitar quaisquer outras informações para apreciação do pedido de reembolso, incluindo a apresentação dos originais dos documentos constantes da relação que acompanha o pedido a que se refere o n.º 1, bem como a prova relativa à limitação constante do n.º 2 do artigo 2.º

Artigo 4.º do DL 20/90 de 13/01

Os originais dos documentos constantes da relação que acompanha o pedido de restituição de imposto a que se refere o n.º 1 do artigo anterior devem ser mantidos em arquivo pelo prazo de quatro anos.

Artigo 5.º do DL 20/90 de 13/01

Deferido o pedido, a Direcção de Serviços de Reembolsos credita na conta bancária indicada o montante da restituição, no termo dos três meses seguintes à recepção do pedido, excepto no caso dos pedidos referidos n.º 4 do artigo 3.º, em que é creditado até ao final do mês de Junho seguinte.

É fundamental que os documentos estejam emitidos sob a forma legal, tanto para efeitos da instrução dos pedidos de reembolso de IVA, bem como para qualquer outro facto. Do exposto, é perfeitamente clara a impossibilidade de registo na contabilidade, de documentos que não respeitem as condições impostas pelo CIVA.

4.3. Imposto do Selo

O Decreto-Lei n.º 9/85 de 9 de Janeiro, no seu artigo 1.º, concede isenção do Imposto do Selo às IPSS. Assim, as Instituições Particulares de Solidariedade Social, bem como, o Estado, as Regiões Autónomas, as Autarquias Locais e as suas Associações e Federações de direito público e quaisquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados compreendidos os Institutos Públicos, que não tenham carácter empresarial, as Instituições de Segurança Social, as Pessoas Colectivas de Utilidade Pública Administrativa e de Mera Utilidade Pública estão isentas de Imposto do

Selo, nos termos do que se encontra previsto no artigo 6.º alíneas a) a d) do Código do Imposto do Selo (CIS), aprovado pela Lei n.º 150/99, de 11 de Setembro.

Note-se que as isenções referidas no artigo 6.º do CIS são aplicadas às entidades descritas, quando o Imposto do Selo constitua seu encargo. Com o Orçamento do Estado para 2007, foi esclarecido que o Imposto do Selo dos contratos de trabalho é encargo da entidade empregadora, pelo que os contratos celebrados pelas IPSS não estão sujeitos a IS.

Artigo 6.º do CIS²⁷

Isenções subjectivas

São isentos de imposto do selo, quando este constitua seu encargo:

- a) O Estado, as Regiões Autónomas, as autarquias locais e as suas associações e federações de direito público e quaisquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados, compreendidos os institutos públicos, que não tenham carácter empresarial;*
- b) As instituições de segurança social;*
- c) As pessoas colectivas de utilidade pública administrativa e de mera utilidade pública;*
- d) As instituições particulares de solidariedade social e entidades a estas legalmente equiparadas;*
- e) O cônjuge, descendentes e ascendentes, nas transmissões gratuitas de que forem beneficiários.*

4.4. Imposto Sobre Transmissões Onerosas de Imóveis

De acordo com o preâmbulo do Código do Imposto Municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis, este veio substituir o Imposto Municipal de SISA. Este imposto visava a tributação das transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade sobre imóveis, sendo devido no momento da transmissão.

²⁷ Código do Imposto do Selo, actualizado com as Leis n.º 67-A/2007 de 31/12, 64-A/2008 de 31/12 e com o Decreto-Lei n.º 324/2007 de 28/9

O CIMT determina taxativamente no seu artigo 6.º, que as IPSS estão isentas de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis nos termos definidos pelo referido código.

Artigo 6.º do CIMT²⁸

Isenções

Ficam isentos de IMT:

(...)

e) As instituições particulares de solidariedade social e entidades a estas legalmente equiparadas, quanto aos bens destinados, directa e imediatamente, à realização dos seus fins estatutários;

f) As aquisições de bens para fins religiosos, efectuadas por pessoas colectivas religiosas, como tal inscritas, nos termos da lei que regula a liberdade religiosa; (...)

l) As aquisições por museus, bibliotecas, escolas, entidades públicas empresariais responsáveis pela rede pública de escolas, institutos e associações de ensino ou educação, de cultura científica, literária ou artística e de caridade, assistência ou beneficência, quanto aos bens destinados, directa ou indirectamente, à realização dos seus fins estatutários.

A aquisição de imóveis pelas IPSS com vista à concretização dos seus fins estatutários, conduzirá à isenção do IMT segundo o respectivo Código.

4.5. Imposto Municipal sobre Imóveis

O Imposto Municipal Sobre Imóveis, antiga Contribuição Autárquica, tem por objectivo tributar o valor patrimonial dos prédios rústicos e urbanos, sendo a receita gerada

²⁸ Código do Imposto Municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis, actualizado com a Lei n.º 64-A/2008 de 31/12.

destinada ao Município onde os prédios se localizam²⁹. O imposto é pago anualmente e incide sobre o valor do património predial de cada entidade em 31 de Dezembro³⁰.

As IPSS estão isentas de Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis, nos termos definidos pelo Estatuto dos Benefícios Fiscais:

*CAPÍTULO VII – Benefícios fiscais relativos a imóveis*³¹

Artigo 44.º

Isenções

1 - Estão isentos de imposto municipal sobre imóveis: (...)

f) As instituições particulares de solidariedade social e as pessoas colectivas a elas legalmente equiparadas, quanto aos prédios ou parte de prédios destinados directamente à realização dos seus fins, salvo no que respeita às misericórdias, caso em que o benefício abrange quaisquer imóveis de que sejam proprietárias; (...)

2 - As isenções a que se refere o número anterior iniciam-se: (...)

b) Relativamente às situações previstas nas alíneas e) e f), a partir do ano, inclusive, em que se constitua o direito de propriedade; (...)

4 - As isenções a que se refere a alínea b) do n.º 2 são reconhecidas oficiosamente, desde que se verifique a inscrição na matriz em nome das entidades beneficiárias, que os prédios se destinem directamente à realização dos seus fins e que seja feita prova da respectiva natureza jurídica. (...)

6 - Nos restantes casos previstos neste artigo, a isenção é reconhecida pelo Director-Geral dos Impostos, a requerimento devidamente documentado, que deve ser apresentado pelos sujeitos passivos no serviço de finanças da área da situação do prédio, no prazo de 90 dias contados da verificação do facto determinante da isenção.

7 - Nas situações abrangidas pelos n.ºs 5 e 6, se o pedido for apresentado para além do prazo referido no número anterior, a isenção inicia-se a partir do ano imediato, inclusive, ao da sua apresentação.

²⁹ Artigo 1.º do Código do Imposto Municipal Sobre Imóveis, actualizado com as Leis n.º 64/2008 de 5/12 e 64-A/2008 de 31/12.

³⁰ Artigo 8.º do Código do Imposto Municipal Sobre Imóveis, actualizado com as Leis n.º 64/2008 de 5/12 e 64-A/2008 de 31/12.

³¹ Código dos Benefícios Fiscais, actualizado e republicado pelo Decreto-Lei n.º 108/2008 de 26 de Junho.

8 - Os benefícios constantes das alíneas b) a m) do n.º 1 cessam logo que deixem de verificar-se os pressupostos que os determinaram, devendo os proprietários, usufrutuários ou superficiários dar cumprimento ao disposto na alínea g) do n.º 1 do artigo 13.º do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis, e os da alínea n) cessam no ano, inclusive, em que os prédios venham a ser desclassificados.

Assim, e de acordo com o n.º 6 do artigo 44.º do EBF, a isenção do IMI apenas é efectivada, a pedido da Instituição no Serviço de Finanças da área de localização do prédio, no prazo de 90 dias a contar da data do facto determinante da isenção. Ora, de acordo com a alínea f) do n.º 1 do artigo 44.º do EBF, o facto que determina a isenção é uso do prédio para a realização dos fins estatutários, caso contrário e de acordo com o n.º 8.º do citado artigo, caso o prédio se destine, ou venha a destinar-se a outros fins, a IPSS deixa de estar isenta deste imposto.

4.6. Estatuto dos Benefícios Fiscais

Com o Orçamento de Estado para 2007³², foi aditado um novo capítulo ao Estatuto dos Benefícios Fiscais com o título “*Benefícios relativos ao Mecenato.*” Juntamente com esta alteração foi revogado o Estatuto do Mecenato, diploma que regulava anteriormente esta matéria. Em 2008 o mesmo diploma foi republicado e renumerado pelo Decreto-Lei n.º 108/2008 de 26 de Junho, por forma dar uma apresentação linear ao seu conteúdo.

O Artigo 61.º do EBF considera donativo como uma entrega em dinheiro ou em espécie a uma entidade pública ou privada, que actue nas áreas social, cultural, ambiental, desportiva ou educacional, devendo o donativo ser concedido sem qualquer contrapartida.

³² Lei n.º 53-A/2006, de 29/12

CAPÍTULO X

*Benefícios relativos ao mecenato*³³

Artigo 61.º

Noção de donativo

Para efeitos fiscais, os donativos constituem entregas em dinheiro ou em espécie concedidos sem contrapartidas que configurem obrigações de carácter pecuniário ou comercial às entidades públicas ou privadas previstas nos artigos seguintes, cuja actividade consista predominantemente na realização de iniciativas nas áreas social, cultural, ambiental, desportiva ou educacional.

4.6.1. BENEFÍCIOS PELA ATRIBUIÇÃO DE DONATIVOS ÀS IPSS

4.6.1.1. PELAS EMPRESAS

Nos termos do artigo 62.º do EBF, os donativos concedidos pelas empresas, são considerados custos e perdas do exercício até ao limite de 8/1000 das suas vendas ou serviços prestados. As empresas que concedem os donativos podem ver este custo majorado em diferentes percentagens, consoante o tipo de Instituição a quem for concedido o donativo:

³³ Código dos Benefícios Fiscais, actualizado e republicado pelo Decreto-Lei n.º 108/2008 de 26 de Junho.

QUADRO 4 – MAJORAÇÃO ATRIBUÍDA AOS DONATIVOS CONCEDIDOS A IPSS

% DO CUSTO A CONSIDERAR	INSTITUIÇÕES
150 %	a) De apoio pré-natal a adolescentes e a mulheres em situação de risco e à promoção de iniciativas com esse fim; b) De apoio a meios de informação, de aconselhamento, de encaminhamento e de ajuda a mulheres grávidas em situação social, psicológica ou economicamente difícil; c) De apoio, acolhimento e ajuda humana e social a mães solteiras; d) De apoio, acolhimento, ajuda social e encaminhamento de crianças nascidas em situações de risco ou vítimas de abandono; e) De ajuda à instalação de centros de apoio à vida para adolescentes e mulheres grávidas cuja situação socio-económica ou familiar as impeça de assegurar as condições de nascimento e educação da criança; f) De apoio à criação de infra-estruturas e serviços destinados a facilitar a conciliação da maternidade com a actividade profissional dos pais.
140%	a) De apoio à infância ou à terceira idade; b) De apoio e tratamento de toxicodependentes ou de doentes com sida, com cancro ou diabéticos; c) De promoção de iniciativas dirigidas à criação de oportunidades de trabalho e de reinserção social de pessoas, famílias ou grupos em situações de exclusão ou risco de exclusão social, designadamente no âmbito do rendimento social de inserção, de programas de luta contra a pobreza ou de programas e medidas adoptadas no contexto do mercado social de emprego.
130%	Restantes casos

Fonte: Elaboração própria

4.6.1.2. PELAS PESSOAS SINGULARES

Uma Pessoa Singular que conceda um donativo a uma IPSS terá como benefício fiscal uma dedução à colecta³⁴ de 25% das importâncias dispendidas, com um limite de

³⁴ Colecta: Montante que resulta da aplicação da taxa de imposto ao Rendimento Colectável, isto é, depois de se efectuarem as Deduções Específicas e os Abatimentos ao total do Rendimento Bruto.

15% da colecta. Já no caso da entidade beneficiária ser uma Instituição pertencente a uma Confissão Religiosa, o donativo é majorado em 130%.

Os donativos concedidos por Pessoas Singulares só podem ser efectuados em dinheiro, não podendo ocorrer concessão em espécie.

QUADRO 5 – BENEFÍCIOS FISCAIS DAS PESSOAS SINGULARES QUE CONCEDAM DONATIVOS A IPSS

	EXEMPLO	BENEFÍCIO FISCAL
1	Donativo a uma IPSS de €600 Colecta do ano: €900 IPSS de apoio à infância	Limite: €900 x 15% = €135 Dedução: €600 x 25% = €150 Dedução à colecta = €135 (porque ultrapassa o limite de 15% da colecta)
2	Donativo a uma IPSS de €50 Colecta do ano: €1.700 IPSS de apoio à infância	Limite: €1.700 x 15% = €255 Dedução: €50 x 25% = €12,50 Dedução à colecta = €12,50 (porque não ultrapassa o limite de 15% da colecta)
3	Donativo a uma Instituição de €100 Colecta do ano: €1.700 A Instituição pertence a uma confissão religiosa	Limite: €1.700x15%= €255 Majoração: €100 x 130% = €130 Dedução: €130 x 25% = €32,50 Dedução à colecta = €32,50 (porque não ultrapassa o limite de 15% da colecta)

Fonte: Elaboração própria

Quando os donativos forem de valor superior a €200, é exigida a utilização de meios de pagamento como cheques ou transferências bancárias, que permitam a clara identificação dos Mecenass.

4.6.2. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS DAS IPSS

As IPSS que recebem os donativos, terão que ter alguns cuidados no seu tratamento contabilístico e fiscal, nomeadamente com os aspectos burocráticos a que estão obrigadas segundo o artigo 66.º do EBF:

Artigo 66.º – EBF³⁵

Obrigações acessórias das entidades beneficiárias

1 - *As entidades beneficiárias dos donativos são obrigadas a:*

- a) *Emitir documento comprovativo dos montantes dos donativos recebidos dos seus mecenas, com a indicação do seu enquadramento no âmbito do presente capítulo, e bem assim com a menção de que o donativo é concedido sem contrapartidas, de acordo com o previsto no artigo 60.º;*
- b) *Possuir registo actualizado das entidades mecenas, do qual constem, nomeadamente, o nome, o número de identificação fiscal, bem como a data e o valor de cada donativo que lhes tenha sido atribuído nos termos do presente capítulo;*
- c) *Entregar à Direcção-Geral dos Impostos, até ao final do mês de Fevereiro de cada ano, uma declaração de modelo oficial, referente aos donativos recebidos no ano anterior.*

2 - *Para efeitos da alínea a) do número anterior, o documento comprovativo deve conter:*

- a) *A qualidade jurídica da entidade beneficiária;*
- b) *O normativo legal onde se enquadra, bem como, se for caso disso, a identificação do despacho necessário ao reconhecimento;*
- c) *O montante do donativo em dinheiro, quando este seja de natureza monetária;*
- d) *A identificação dos bens, no caso de donativos em espécie.*

3 - *Os donativos em dinheiro de valor superior a € 200 devem ser efectuados através de meio de pagamento que permita a identificação do mecenas, designadamente transferência bancária, cheque nominativo ou débito directo.*

Face ao clausulado anterior, as IPSS devem emitir um recibo de donativo que contenha:

- A sua identificação;
- Qualidade Jurídica (IPSS);
 - Normativo legal em que se enquadra (Artigo 62.º n.º 3 alínea a) do

³⁵ Código dos Benefícios Fiscais, actualizado e republicado pelo Decreto-Lei n.º 108/2008 de 26 de Junho.

EBF) e despacho de reconhecimento (As IPSS a partir de 2005 deixaram de necessitar de despacho, mas as que foram constituídas antes dessa data podem fazer constar esse dado);

- A identificação do mecenas.
- O montante do donativo em dinheiro ou a identificação dos donativos em Espécie.
- A menção “*Donativo concedido sem contrapartidas*”.

Para além da emissão do recibo, deverá ser organizado um registo actualizado das Entidades Mecenas, onde deverá constar:

- Nome;
- Número de Identificação Fiscal;
- Data e valor do donativo.

Até ao final do mês de Fevereiro de cada ano, as IPSS deverão enviar para a DGI uma declaração de modelo oficial, por meio electrónico, onde devem constar os donativos recebidos no ano anterior, indicando os valores e os Números de Identificação Fiscal das Pessoas Singulares e Colectivas que os concederam.

5. O PROCESSO DE REGISTO CONTABILÍSTICO DAS IPSS

As IPSS não têm por finalidade a obtenção de lucro, podendo haver algumas diferenças no modelo contabilístico utilizado pelas entidades com finalidade lucrativa. As Instituições pretendem que os seus activos sejam capazes de produzir benefícios económicos que lhes permitam satisfazer as necessidades dos seus utentes e por isso, de acordo com Freitas (2007:17), a informação financeira facultada deverá ser focada no Orçamento que, pela sua função preditiva, vai condicionar os actos da gestão e permitir a sua posterior avaliação.

A posição financeira evidenciada pelos Activos, Passivos e Capitais Próprios, é apresentada pelo Balanço, tanto nas entidades com fins lucrativos como nas IPSS. Segundo a Estrutura Conceptual do SNC, que define Activo como, “*um recurso controlado pela entidade como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam para a entidade benefícios económicos futuros*”³⁶, mas Freitas (2007:5), levanta a questão de que pode haver Activos detidos por Instituições sem fins lucrativos, que no futuro poderão não trazer influxos de caixa, mas sim exfluxos, dando o exemplo de uma antiguidade e interesse Nacional que precisa de conservação e que não traz benefícios para a entidade. Há então aqui, segundo a autora, uma diferença entre Activos de Instituições com fins lucrativos e Activos de Instituições sem fins lucrativos. Relativamente ao Passivo, definido na Estrutura Conceptual do SNC como “*uma obrigação presente da entidade, proveniente de acontecimentos passados, da liquidação da qual se espera que resulte um exfluxo de recursos da entidade incorporando benefícios económicos*”, a mesma autora evidencia diferenças da mesma forma que para o Activo. Afirma que o Passivo, nas entidades lucrativas, aparece garantido pelo Activo, o que não acontece nas entidades sem fins lucrativos que efectivamente detêm activos, mas não os podem alienar sem aval da Tutela, o que faz com que os Passivos não sejam cobertos pelos Activos. Quanto ao Capital Próprio, a Estrutura Conceptual do SNC define-o como “*o interesse residual nos activos da entidade depois de deduzir todos os seus Passivos*” não existindo diferenças entre as entidades. O Capital Próprio, resulta das

³⁶ Estrutura Conceptual – SNC - §49

operações realizadas provocando aumento ou diminuição na Situação Líquida através da diferença entre os Activos e os Passivos.

O desempenho de cada Instituição aparece reproduzido na Demonstração dos Resultados, medido através do lucro apurado e que, segundo o SNC (§68 e seguintes da Estrutura Conceptual) serve de base, para aferir do retorno do investimento, em que a diferença entre Rendimentos e os Gastos fornece a medida do lucro. Ainda de acordo com as definições do SNC, os Rendimentos são *“aumentos nos benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de influxos ou aumentos de activos ou diminuições de passivos que resultem em aumentos no capital próprio, que não sejam relacionados com as contribuições dos participantes no capital próprio”*. Já os Gastos são definidos no mesmo normativo como *“diminuições nos benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de exfluxos ou deperecimentos de activos ou na incorrência de passivos que resultem em diminuições do capital próprio, que não sejam as relacionadas com distribuições aos participantes no capital próprio”*. Na mesma linha de pensamento, Freitas (2007:12), afirma que nas entidades sem fins lucrativos, os Rendimentos devem ser entendidos como fundos colocados à disposição da entidade para o prosseguimento das suas actividades, não havendo então similaridade nos rendimentos obtidos pelas entidades com fins lucrativos e pelas entidades sem fins lucrativos. Pelo contrário, no que diz respeito aos Gastos, estes são semelhantes nos dois tipos de entidades, porque se trata de recursos a despender com a aquisição de meios para prosseguir as suas actividades. Por consequência, a autora afirma que o Resultado Líquido é o ponto de afastamento entre as entidades lucrativas e as não lucrativas, porque não permite a avaliação do desempenho das Instituições, uma vez que a vertente social se sobrepõe à vertente financeira, designadamente na impossibilidade de distribuição dos resultados apurados.

A finalidade das IPSS não é a de remunerar os detentores do capital, pois como sabemos as IPSS não têm capital, mas sim exercer uma finalidade social através da prestação de um serviço à sociedade, indo ao encontro das necessidades das comunidades mediante a utilização dos recursos disponíveis. Assim, de acordo com Freitas (2005:42), *“é fundamental a existência de um Orçamento que ao definir, por um lado, os montantes dos fundos a despender por espécies de despesas e, por outro, as fontes de receitas, tem*

ainda outras funções, nomeadamente a de controlo”. Através do Orçamento é possível chegar a *“critérios de eficiência, economia, eficácia e equidade, inerentes a este tipo de organizações”*. Para além de servir para planificar as actividades futuras, o Orçamento dá informação para a tomada de decisões. A mesma autora refere que, como controlo externo, permite efectuar uma análise de eficiência através do conhecimento dos desvios entre o previsto e o realizado, e como controlo interno permitindo obter uma visão geral da organização e de cada centro de decisão. Assim sendo, o Orçamento é uma ferramenta importante, mecanismo de previsão e planificação, ao comparar a informação histórica disponível, com vista à avaliação da eficiência, da eficácia e da economia de cada Instituição.

Posto isto, as IPSS têm necessidade de desenvolver um sistema de informação que lhes permita o registo contabilístico das operações, a posterior Prestação de Contas e elaboração do necessário processo Orçamental.

Até à publicação do PCIPSS, a elaboração das contas das IPSS era feita segundo instruções emanadas pela extinta Direcção-Geral da Assistência Social que, segundo o Decreto-Lei n.º 78/89, de 3 de Março, se vinham a revelar insuficientes para a obtenção de informação de gestão completa e relevante.

O Plano de Contas das Instituições Particulares de Solidariedade Social surgiu para colmatar as lacunas existentes ao nível da organização contabilística, e embora reflecta os conceitos e princípios do POC aplicado à generalidade das empresas, tem características que permitem responder às especificidades e particularidades deste tipo de Instituições. Assim, possibilita a elaboração de informação uniforme, aceite na generalidade e consequentemente cumprindo o requisito da comparabilidade.

Desta forma as Instituições podem dar uma resposta muito mais rigorosa às necessidades da gestão, facultando uma melhor análise da informação financeira e proporcionando uma informação mais credível aos múltiplos utilizadores.

O PCIPSS publicado através do Decreto-Lei 78/89, de 3 de Março, afirma na parte introdutória que, *“são objectivos fundamentais deste plano uniformizar critérios, normalizar procedimentos contabilísticos, dotar as Instituições de informação contabilística que tenha em conta as necessidades de gestão do sistema, possibilitando análises de custos relativas às várias actividades desenvolvidas, e contribuir para que as contas das IPSS se apresentem de mais fácil leitura, quer para os seus órgãos gestores,*

quer para os utilizadores dos seus serviços e entidades interessadas nos resultados da sua actividade”.

Na organização do processo contabilístico deverão ser acolhidas as disposições deste plano específico. É de referir que se trata da formalização de um Plano de Contas adaptado à situação específica das IPSS, mantendo-se contudo, os princípios orientadores comuns aos vários planos de contas sectoriais, incluindo o POC.

Desta forma, e tendo em atenção o disposto no n.º 1 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 310/2009, de 26 de Outubro³⁷: *“As entidades sujeitas aos Impostos sobre o Rendimento que possuam ou devam possuir contabilidade regularmente organizada, segundo os Planos de Contas oficialmente aplicáveis, são obrigadas a dispor de Técnico Oficial de Contas”.* As IPSS são entidades que, embora estando isentas de Imposto sobre o Rendimento não deixam de lhe estar sujeitas, já que a isenção é uma situação particular da sujeição, pelo que sendo também obrigadas a contabilidade organizada, devem dispor de Técnico Oficial de Contas.

O PCIPSS está dividido em capítulos como se resume abaixo:

QUADRO 6- A ESTRUTURA DO PCIPSS - I

Introdução	<p>As IPSS têm um peso significativo no sector da Segurança Social, quer pelo seu número quer pelo volume de fluxos financeiros que movimentam.</p> <p>Para evitar a diversidade de procedimentos contabilísticos entre instituições, é publicado o PCIPSS.</p> <p>Os objectivos fundamentais da criação do PCIPSS são:</p> <ul style="list-style-type: none">- Uniformizar conceitos;- Normalizar procedimentos contabilísticos;- Dotar as instituições de informação contabilística que tenha em conta as necessidades de gestão do sistema possibilitando análises de custos relativas às actividades desenvolvidas;- Permitir a modernização do sistema; e- Contribuir para uma mais fácil leitura das contas das IPSS por parte dos seus corpos gerentes, dos utilizadores dos seus serviços e até das entidades interessadas na acção por elas prosseguida.
------------	---

Fonte: Elaboração própria, com base no Decreto-Lei n.º 78/89 de 3 de Março.

³⁷ Decreto-Lei que aprova a revisão do Estatuto da CTOC agora designada por OTOC.

QUADRO 7 - A ESTRUTURA DO PCIPSS - II

Considerações Técnicas	<p>O PCIPSS foi elaborado, com as devidas adaptações, de acordo com os princípios e conceitos do POC aprovado pelo Decreto-Lei n.º 44/77 de 7 de Fevereiro.</p> <p>Desdobramento da Demonstração dos Resultados Líquidos em Resultados por Valências e Resultados das Outras Actividades.</p> <p>Previsão de uma classe 9 para criação de centros de custos e de proveitos.</p> <p>Mapas não obrigatórios: Demonstração da Variação dos Fundos Circulantes e Mapa de Origem e Aplicação de Fundos.</p> <p>Preparação dos mapas Conta de Gestão Previsional e Orçamento de Investimentos e Desinvestimentos.</p> <p>Obrigatoriedade da adopção do plano de contas e reconversão dos planos anteriormente utilizados no novo plano de contas.</p>
Quadro de Contas	Contas das nove classes do razão.
Lista de Contas	Lista dividida em classes, com as contas do plano
Âmbito das Contas	Descrição das operações a considerar em algumas contas do plano.
Amortizações e Provisões	<p>Amortizações – taxas de amortização anuais a aplicar aos elementos do imobilizado incorpóreo e corpóreo</p> <p>Provisões – para aplicações de tesouraria, para investimentos financeiros, para cobranças duvidosas, para riscos e encargos e para depreciação e existências.</p>
CrITÉRIOS de Valorimetria	<ul style="list-style-type: none"> - Disponibilidades - Dívidas de e a terceiros - Existências - Imobilizações

Fonte: Elaboração própria, com base no Decreto-Lei n.º 78/89 de 3 de Março.

QUADRO 8 - A ESTRUTURA DO PCIPSS - III

Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados	<p>Aspectos a desenvolver no anexo:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Comparabilidade 2. Critérios valorimétricos 3. Cotações para conversão de moeda estrangeira; 4. Número Médio de Pessoas ao Serviço da Instituição; 5. Número Médio de Utentes por Valências; 6. Movimentos ocorridos nas rubricas do Activo Imobilizado e respectivas Amortizações e Provisões; 7. Descrição da conta 4154-Fundos; 8. Discriminação das dívidas em mora, incluídas na conta “Sector Público Administrativo”; 9. Desdobramento das contas de Provisões Acumuladas; 10. Demonstração do Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas; 11. Demonstração da Variação de Produção; 12. Demonstração dos Resultados Extraordinários; 13. Indicação do movimento da conta 23-Empréstimos obtidos do ano; 14. Outras informações consideradas relevantes para a compreensão da posição financeira e dos resultados.
Mapas	<ul style="list-style-type: none"> - Balanço - Demonstração dos Resultados Líquidos - Resultados das Valências - Resultados de Outras Actividades - Demonstração das Variações dos Fundos Circulantes - Origem e Aplicação de Fundos - Conta de Exploração Previsional - Orçamento de Investimentos - Orçamento de Desinvestimentos

Fonte: Elaboração própria, com base no Decreto-Lei n.º 78/89 de 3 de Março.

O PCIPSS não introduz princípios nem conceitos, limitando-se quase que a ditar um quadro de contas não esclarecendo totalmente a sua aplicação.

O PCIPSS Explicado, que foi produzido posteriormente à publicação do PCIPSS, tem por finalidade a pormenorização de certos aspectos nomeadamente como reclassificar

as contas usadas até lá, apresentando um mapa comparativo entre as contas do PCIPSS e as contas da Contabilidade Pública. Para além de enumerar novamente as contas do plano, o PCIPSS Explicado vai mais além ao determinar regras de movimentação das contas aplicadas a situações concretas, definindo os débitos e créditos de cada facto contabilístico. Por último, o PCIPSS dá um exemplo prático sobre um caso em concreto, desde os movimentos das operações, até aos movimentos de encerramento de contas culminando na elaboração das peças finais.

5.1. Capítulo 1 do PCIPSS - Introdução

Como refere a parte introdutória do PCIPSS, as IPSS, quer pelo seu número, quer pelos fluxos financeiros que representam, necessitavam de um sistema contabilístico capaz, que permitisse produzir a informação necessária à gestão das Instituições.

Refere ainda que são objectivos fundamentais do plano:

- *Uniformizar conceitos;*
- *Normalizar procedimentos contabilísticos;*
- *Dotar as Instituições de informação contabilística que tenha em conta as necessidades de gestão do sistema possibilitando análises de custos relativas às actividades desenvolvidas;*
- *Permitir a modernização do sistema; e*
- *Contribuir para uma mais fácil leitura das contas das IPSS por parte dos seus corpos gerentes, dos utilizadores dos seus serviços e até das entidades interessadas na acção por elas prosseguida.*

Na parte introdutória do POC, são referidos com mais detalhe os objectivos do mesmo e que se prendem com a transposição da Directiva 78/660/CEE (4.^a Directiva do Conselho), que têm a ver com a “*coordenação das disposições nacionais dos vários Estados membros respeitantes à estrutura e conteúdo das contas anuais e do relatório de*

*gestão, aos critérios de valorimetria, assim como o exame e divulgação desses documentos*³⁸”.

O POC tem uma introdução bastante mais alargada que o PCIPSS, contextualizando muito mais os motivos que levaram à publicação do Plano de Contas.

O SNC não tem uma parte designada por introdução, no entanto, poderá ser considerado como tal o Anexo ao Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, que depois da apresentação do novo modelo, mostra quais as Bases para a Apresentação das Demonstrações Financeiras, enumerando os Modelos de Demonstrações Financeiras. Faz uma breve introdução ao Código de Contas, às Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro, às Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro para as Pequenas Entidades e às Normas Interpretativas.

5.2. Capítulo 2 do PCIPSS – Considerações Técnicas

O PCIPSS tem por base os princípios estruturas e conceitos adoptados pelo POC com as alterações efectuadas pela 4.ª Directiva, no entanto não os descreve limitando-se a remeter para o POC. Refere que a Demonstração dos Resultados Líquidos foi dividida em duas (ou mais) demonstrações, uma vez que há necessidade de saber quais os resultados oriundos das várias valências desenvolvidas. No PCIPSS não é dito como deve ser feita esta divisão, apenas é referido que se terá que fazer.

Este Plano de Contas indica ainda que está previsto o uso de uma classe 9 de utilização facultativa e aplicando as alterações necessárias.

Outro dos pontos referidos no capítulo das Considerações Técnicas é a sugestão de elaborar ou não, a Demonstração da Variação dos Fundos Circulantes e Mapa de Origem e Aplicação de Fundos. Uma outra referência que existe, tem a ver com a parte orçamental e recomenda a elaboração da Conta de Gestão Previsional e Orçamento de Investimentos e Desinvestimentos, de forma a informar a Gestão e permitir a determinação dos correspondentes desvios. Por último, é prometida a divulgação de um Manual Explicativo que contudo se mostra parco em termos de informação acrescida.

³⁸ Plano Oficial de Contabilidade, publicado pelo Decreto-Lei 410/89, de 21 de Novembro, Introdução § 1.1.

Este capítulo do PCIPSS remete para o POC, limitando-se apenas a enumerar e não a desenvolver conceitos.

Sobre este ponto – Considerações Técnicas - o PCIPSS tem apenas um capítulo com poucos parágrafos, enquanto que o POC estende a informação por três capítulos, designadamente as Considerações Técnicas, as Características da Informação Financeira e o os Princípios Contabilísticos.

Já no SNC, pode-se considerar como capítulo equivalente aos referidos, a Estrutura Conceptual, que, segundo a opinião de Gomes (2010:18) *“Pode ser vista como uma espécie de Constituição da República. A Estrutura Conceptual constitui um documento autónomo que trata:*

- *Do Objectivo das Demonstrações Financeiras:*
- *Das características qualitativas que determinam a utilidade da informação contida nas demonstrações financeiras;*
- *Da definição, reconhecimento e mensuração dos elementos a partir dos quais se elaboram as demonstrações financeiras; e*
- *Dos conceitos de Capital e Manutenção de Capital”.*

5.3. Capítulo 3 do PCIPSS – Quadro de Contas

Tal como o POC, o PCIPSS apresenta dentro dos mesmo moldes um Quadro de Contas em que enumera as contas do razão. O quadro de contas apresentado no PCIPSS tem algumas especificidades em relação ao quadro de contas do POC, como se evidencia abaixo:

QUADRO 9 - QUADRO DE CONTAS DO PCIPSS - I

1 – Disponibilidades

- 11 - Caixa
- 12 - Depósitos à ordem
- 13 - Depósitos a prazo
- 14 - Outros depósitos bancários
- 15 - Títulos negociáveis
- 18 - Outras aplicações de tesouraria
- 19 - Provisões para aplicações de tesouraria

2 - Terceiros

21 - Clientes e Utentes

- 22 - Fornecedores
- 23 - Empréstimos obtidos

24 - Sector Público Administrativo

- 26 - Outros devedores e credores

27 – Diferimentos

- 28 - Provisões para cobranças duvidosas
- 29 - Provisões para riscos e encargos

3 - Existências

- 31 - Compras
- 32 - Mercadorias
- 33 - Produtos acabados e intermédios
- 34 - Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos
- 35 - Produtos e trabalhos em curso
- 36 - Matérias-primas, subsidiárias e de consumo
- 37 - Adiantamentos por conta de compras
- 38 - Regularização de existências
- 39 - Provisão para depreciação de existências

Fonte: Elaboração Própria com base no PCIPSS.

QUADRO 10 - QUADRO DE CONTAS DO PCIPSS - II

4 - Imobilizações

- 41 - Investimentos financeiros
- 42 - Imobilizações corpóreas
- 43 - Imobilizações incorpóreas
- 44 - Imobilizações em curso
- 48 - Amortizações acumuladas
- 49 - Provisão para investimentos financeiros

5 - Fundo social, reservas e resultados transitados

51 - Fundo Social

55 - Reservas de reavaliação

56 - Reservas estatutárias

57 - Reservas especiais

- 59 - Resultados transitados

6 - Custos e perdas

- 61 - Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas
- 62 - Fornecimentos e serviços externos
- 63 - Impostos
- 64 - Custos com o pessoal
- 65 - Benefícios processados e outros custos operacionais**
- 66 – Amortizações**
- 67 – Provisões**
- 68 - Custos e perdas financeiros
- 69 - Custos e perdas extraordinários

Fonte: Elaboração Própria com base no PCIPSS.

QUADRO 11- QUADRO DE CONTAS DO PCIPSS - III

7 - Proveitos e ganhos

71 - Vendas

72 - Prestações de serviços

73 - Proveitos suplementares

74 - Comparticipações e subsídios à exploração

75 - Trabalhos para a própria Instituição

76 - Outros proveitos operacionais

78 - Proveitos e ganhos financeiros

79 - Proveitos e ganhos extraordinários

8 - Resultados

81 - Resultados operacionais

82 - Resultados financeiros

83 - (Resultados correntes)

84 - Resultados extraordinários

88 - Resultado líquido do exercício

9 - Contabilidade analítica

96 - Custos das valências e de outras actividades

97 - Proveitos das valências e de outras actividades

99 - Resultados da contabilidade analítica

0 - Contas extrapatrimoniais

Fonte: Elaboração Própria com base no PCIPSS.

Como foi apresentado, há diferenças nas contas do PCIPSS em relação às contas do POC. A conta 21, em POC é denominada por *Clientes* e em PCIPSS tem acrescida a designação de *Utentes* pois de uma maneira geral, as IPSS não têm clientes, mas sim utentes.

A conta 24, também é diferente, mas é apenas uma questão de terminologia, porque as subcontas, embora respeitando outra ordem, são as mesmas. Em POC, a Conta

24 é chamada de *Estado e Outros Entes Públicos*, enquanto que, em PCIPSS a conta é *Sector Público Administrativo*.

No que diz respeito à conta 27 – *Diferimentos*, esta em POC é diferente, porque completa a designação, chamando-se *Acréscimos e Diferimentos*. O conteúdo desta conta é muito semelhante, no entanto não há uma correspondência³⁹ fiel de cada uma das subcontas.

A classe 5 é toda ela diferente em POC e em PCIPSS, excepto na conta 59 – *Resultados Transitados*. Em POC a conta 51 é designada por *Capital*, mas como as IPSS não têm Capital, a conta 51 – *Fundo Social* é utilizada para albergar o valor do Património Líquido da Instituição no ano da sua constituição. Em PCIPSS, as contas 55, 56 e 57 são respectivamente chamadas de *Reservas de Reavaliação*, *Reservas Estatutárias* e *Reservas Especiais*, enquanto que, em POC e pela mesma ordem, são denominadas de *Ajustamento de Partes de Capital em Filiais e Associadas*, *Reservas de Reavaliação* e *Reservas*.

Passando aos Custos e Perdas, a conta 65 – *Benefícios Processados e Outros Custos e Perdas Operacionais* no PCIPSS são em POC apenas designados por *Outros Custos e Perdas Operacionais*. Já as contas 66 e 67, respectivamente, *Amortizações* e *Provisões* vêm acrescidas em POC com as palavras *do Exercício*.

Na classe 7, Proveitos e Ganhos, a conta 74, que em POC é designada por *Subsídios à Exploração*, em PCIPSS é chamada de *Comparticipações e Subsídios à Exploração* porque é corrente para uma IPSS receber participações, nomeadamente da Segurança Social, o que não acontece com as empresas que utilizam o POC. A conta seguinte, *Trabalhos para a Própria Instituição*, como é evidente por questões de nomenclatura, em POC teria que ser chamada de *Trabalhos para a Própria Empresa*. Na conta 76, que em PCIPSS é designada por *Outros Proveitos Operacionais*, em POC é acrescentada a palavra Ganhos ficando a conta designada por *Outros Proveitos e Ganhos Operacionais*.

Em relação à classe 9, o Plano de Contas das IPSS prevê a existência de contas, mas o POC limita-se a abrir a possibilidade de utilização desta classe, embora sem designar contas.

³⁹ Esta correspondência pode ser vista no quadro comparativo de contas do PCIPSS com o POC e com o SNC que é apresentado em anexo.

5.4. Capítulo 4 do PCIPSS – Lista de Contas

Tal como no POC, o PCIPSS, desenvolve o Quadro de Contas em contas e subcontas. Trata-se de uma lista que deve ser respeitada, embora haja possibilidade de a adaptar às necessidades de cada Instituição. Verifica-se que há uma semelhança muito grande entre o POC e o PCIPSS, sendo evidente que o primeiro serviu de ponto de partida para a elaboração do segundo. As excepções, são decorrentes das necessidades e especificidades das IPSS, nomeadamente da sua finalidade não lucrativa. Relativamente à lista de contas do SNC, as diferenças são significativas, seja em termos de numeração, nomenclatura, ou de classe.

Em anexo é possível visualizar um quadro comparativo da Lista de Contas do PCIPSS, do POC e do SNC. O ponto de partida foi a Lista de Contas do PCIPSS, que está integralmente transcrita, evidenciando-se depois a comparação com o POC e com o SNC. Estes dois últimos planos não mostram uma explanação integral das suas contas, mas das que se comparam ao PCIPSS.

5.5. Capítulo 5 do PCIPSS – Âmbito das Contas

Este capítulo é comum ao POC, ao PCIPSS e ao SNC. Todos os normativos descrevem o âmbito de aplicação das contas que consideram necessitar de esclarecimentos sobre a sua utilização.

O PCIPSS explicado acrescenta um novo capítulo em que são definidas as regras de movimentação das contas, onde através de exemplos práticos define a tipologia dos movimentos a efectuar, seja a débito seja a crédito.

5.6. Capítulo 6 do PCIPSS – Amortizações e Provisões

O PCIPSS tem um capítulo específico para abordar, ainda que de forma superficial, a problemática das Amortizações e das Provisões. Relativamente às

Amortizações, o plano limita-se a enumerar as taxas que deverão ser aplicadas ao Imobilizado Incorpóreo e aos diversos itens do Imobilizado Corpóreo.

FIGURA 33 - AMORTIZAÇÕES E PROVISÕES DETERMINADAS NO PCIPSS

I. Amortizações

Devem as Instituições Particulares de Solidariedade Social adoptar as seguintes taxas constantes anuais de amortização:

Imobilizado incorpóreo	20,00%
Imobilizado corpóreo	
Terrenos e recursos naturais	00,00%
Edificações ligeiras	16,66%
Edificações afectas à indústria agro-pecuária	4,00%
Outros edifícios e construções	2,00%
Equipamento básico	16,66%
Equipamento de transporte	20,00%
Ferramentas e utensílios	25,00%
Equipamento administrativo	16,66%
Equipamento informático	20,00%
Programas de computador	33,33%
Taras e vasilhame	12,50%
Animais produtivos, de trabalho e de reprodução	16,66%

Fonte: Extracto do Decreto-lei n.º 78/89 de 3 de Março, Capítulo das Amortizações e Provisões do PCIPSS.

Quanto às Provisões, o PCIPSS, explica muito sucintamente quanto constituir Provisões de vários tipos (Provisões para Aplicações de Tesouraria, para Investimentos Financeiros; para Cobranças Duvidosas; para Riscos e Encargos, e para Depreciação de Existências). No POC, este tema está tratado no capítulo dos Critérios de Valorimetria, já no SNC o tratamento desta problemática é efectuada nas Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro n.º 6 – Activos Intangíveis; NCRF n.º 7 – Activos Fixos Tangíveis; NCRF n.º 12 – Imparidade de Activos, e NCRF n.º 21 – Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes.

5.7. Capítulo 7 do PCIPSS – Critérios de Valorimetria

Tanto o PCIPSS como o POC têm um capítulo onde são tratados com alguma semelhança, os diversos Critérios de Valorimetria.

Quanto às Disponibilidades, os critérios são textualmente os mesmos nos dois planos, excepto no último parágrafo em que o conteúdo é o mesmo, mas dito por outras palavras.

FIGURA 34 - CRITÉRIOS DE VALORIMETRIA DO PCIPSS: DISPONIBILIDADES

i. Disponibilidades

1.1 As disponibilidades em moeda estrangeira são expressas no balanço do final do exercício ao câmbio em vigor nessa data.

As diferenças de câmbio apuradas são contabilizadas nas contas 685 - "CUSTOS E PERDAS FINANCEIROS - Diferenças de câmbio desfavoráveis" ou 785 - "PROVEITOS E GANHOS FINANCEIROS - Diferenças de câmbio favoráveis".

1.2 Para os títulos negociáveis e para as outras aplicações de tesouraria serão utilizados os critérios definidos para as existências.

Fonte: Extracto do Decreto-lei n.º 78/89 de 3 de Março, Capítulo dos critérios de valorimetria do PCIPSS.

No que diz respeito aos critérios de valorização das Dívidas de e a Terceiros, o POC desenvolve bastante este tema, sendo que o PCIPSS apenas aborda os temas tratados no primeiro e segundo parágrafos do desenvolvido no POC, deixando por tratar as questões relacionadas com diferenças de câmbio provenientes de financiamentos destinados a imobilizações; importâncias de dívidas a pagar superiores às quantias arrecadadas e riscos de cobrança identificados nas dívidas de terceiros.

FIGURA 35 - CRITÉRIOS DE VALORIMETRIA DO PCIPSS: DÍVIDAS DE E A TERCEIROS

2. Dívidas de e a terceiros

2.1 As operações em moeda estrangeira são registadas ao câmbio da data considerada para a operação, salvo se o câmbio estiver fixado pelas partes ou garantido por uma terceira entidade.

A data do balanço, as dívidas de ou a terceiros resultantes dessas operações, em relação às quais não exista fixação ou garantia de câmbio, são actualizadas com base no câmbio dessa data.

2.2 As diferenças de câmbio apuradas e reconhecidas em 2.1 são contabilizadas nas contas 585 - "CUSTOS E PERDAS FINANCEIROS - Diferenças de câmbio desfavoráveis" ou 785 - "PROVEITOS E GANHOS FINANCEIROS - Diferenças de câmbio favoráveis".

Fonte: Extracto do Decreto-lei n.º 78/89 de 3 de Março, Capítulo dos critérios de valorimetria do PCIPSS.

O critério abordado em terceiro lugar por ambos os planos é o da Valorimetria das Existências.

No que diz respeito à definição da forma de determinação do Custo de Aquisição; do Custo de Produção; dos Custos Industriais Fixos; dos Custos de Distribuição e do Valor Realizável Líquido, tanto o PCIPSS como o POC definem-mos da mesma forma. Também acontece o mesmo no que respeita à Valorimetria das Existências determinando ambas que devem ser valorizadas ou ao Custo de Aquisição ou ao Custo de Produção.

No entanto, o PCIPSS ressalva que se for dispendioso o cálculo dos custos de produção, o critério a usar será o de valorizar as existências produzidas através do preço de mercado deduzido da margem normal de lucro. O PCIPSS acrescenta ainda regras de valorização dos auto-consumos, que deverão ser valorizados ao preço de mercado por forma a não distorcer os custos das valências.

Relativamente aos métodos de custeio de saídas o POC dá liberdade para utilizar o Custo Específico, o Custo Médio Ponderado, o FIFO, o LIFO ou o Custo Padrão. Pelo contrário o PCIPSS recomenda a utilização do custo médio ponderado mas permite que se utilize também alternativamente o Custo Específico, o FIFO, o LIFO e o Custo Padrão. O SNC, apenas permite a utilização do FIFO ou do Custo Médio Ponderado como critérios de saída dos inventários, previsto na NCRF n.º 18 - Inventários.

FIGURA 36 - CRITÉRIOS DE VALORIMETRIA DO PCIPSS: DÍVIDAS DE E A TERCEIROS - I

3. Existências

3.1 As existências serão valorizadas ao custo de aquisição ou ao custo de produção, sem prejuízo das excepções adiante consideradas.

3.2 Considera-se como custo de aquisição de um bem a soma do respectivo preço de compra com os gastos suportados directa ou indirectamente para o colocar no seu estado actual e no local de armazenagem.

3.3 Considera-se como custo de produção de um bem a soma das matérias primas e outros materiais directos consumidos, da mão de obra directa, dos custos industriais variáveis e dos custos industriais fixos necessariamente suportados para o produzir e colocar no estado em que se encontra e no local de armazenagem.

Os custos industriais fixos poderão ser imputados ao custo de produção, tendo em conta a capacidade normal dos meios de produção.

Os custos de distribuição, de administração geral e os financeiros não são incorporáveis no custo de produção.

3.4 Se o custo de aquisição ou de produção for superior ao preço de mercado será este o utilizado.

3.5 Quando, na data do balanço, haja obsolescência, deterioração física parcial, quebra de preços, bem como outros factores análogos, deverá ser utilizado o critério referido em 3.4.

Fonte: Extracto do Decreto-lei n.º 78/89 de 3 de Março, Capítulo dos critérios de valorimetria do PCIPSS.

FIGURA 37- CRITÉRIOS DE VALORIMETRIA DO PCIPSS: DÍVIDAS DE E A TERCEIROS – II

- 3.6 Os subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos serão valorizados, na falta de critério mais adequado, pelo valor realizável líquido.
- 3.7 Considera-se como valor realizável líquido de um bem o seu esperado preço de venda deduzido dos necessários custos previsíveis de acabamento e venda.
- 3.8 Quando a determinação dos custos de produção acarretar encargos excessivos o critério a adoptar para a valorização das existências produzidas será o do preço de mercado deduzido da margem normal de lucro.
- O mesmo critério, na falta de outro mais adequado, será também aplicável aos bens adquiridos sujeitos a crescimento natural.
- 3.9 Nas actividades de carácter plurianual, designadamente construção de edifícios, os produtos e trabalhos em curso podem ser valorizados, no fim do exercício, pelo método da percentagem de acabamento ou, alternativamente, mediante a manutenção dos respectivos custos até ao acabamento.
- 3.10 Quanto aos produtos produzidos e consumidos na própria Instituição (auto consumos) podem ser valorizados ao preço de mercado dada a especificidade do sector e a necessidade de não distorcer os custos das valências.
- 3.11 Como método de custeio das saídas recomenda-se a adopção do custo médio ponderado, embora se possam, ainda, utilizar os seguintes:
- Custo específico
- FIFO
- LIFO
- Custo padrão

Fonte: Extracto do Decreto-lei n.º 78/89 de 3 de Março, Capítulo dos critérios de valorimetria do PCIPSS.

No que se refere à Valorimetria das Imobilizações, os três primeiros parágrafos são semelhantes tanto no POC como no PCIPSS onde se trata da valorização ao Custo de Aquisição ou ao Custo de Produção. É ainda abordado o tema da valorização dos investimentos financeiros e quanto aos investimentos financeiros representados por partes

de capital em empresas filiais e associadas, o PCIPSS é omissivo, quicá atendendo às especificidades das Instituições e de não ser provável a sua existência.

Tanto o PCIPSS como o POC falam sobre a perda do valor dos activos. Essa perda é denominada no SNC por Imparidade e é tratada na NCRF n.º 12 – Imparidade de Activos.

O PCIPSS aborda ainda um tema que não é tratado no POC, a valorização dos activos doados às Instituições.

FIGURA 38 - CRITÉRIOS DE VALORIMETRIA DO PCIPSS: IMOBILIZAÇÕES

4. Imobilizações

4.1 O activo imobilizado deve ser valorizado ao custo de aquisição ou ao custo de produção.

Quando os respectivos elementos tiverem uma vida útil limitada, ficam sujeitos a uma amortização sistemática, durante esse período.

4.2 O custo de aquisição e o custo de produção dos elementos do activo imobilizado devem ser determinados de acordo com as definições adoptadas para as existências.

4.3 Nos casos em que os investimentos financeiros, relativamente a cada um dos elementos específicos, tiverem, à data do balanço, um valor inferior ao registado na contabilidade, este pode ser objecto da correspondente redução, através da conta apropriada. Esta não deve subsistir logo que deixe de se verificar a situação indicada.

4.4 Quando, à data do balanço, os elementos do activo imobilizado corpóreo e incorpóreo, seja ou não limitada a sua vida útil, tiverem um valor inferior ao registado na contabilidade, devem ser objecto de amortização correspondente à diferença, se for de prever que a redução desse valor seja permanente. Aquela amortização extraordinária não deve ser mantida se deixarem de existir os motivos que a originaram.

4.5 Relativamente ao imobilizado doado deverá constar no Activo das Instituições pelo valor que se obteria se fosse objecto de transacção.

Fonte: Extracto do Decreto-lei n.º 78/89 de 3 de Março, Capítulo dos critérios de valorimetria do PCIPSS.

De uma maneira geral, o PCIPSS aborda os Critérios de Valorimetria com o mesmo detalhe que o POC, mas omite ou acrescenta alguns aspectos em consequência

das especificidades próprias das IPSS. Atendendo ao período temporal das publicações dos dois planos – POC e PCIPSS, ambos têm um desenvolvimento semelhante.

5.8. Capítulo 8 do PCIPSS – Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados

O Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados existe tanto no POC⁴⁰ como no PCIPSS, como no SNC. A estrutura do anexo do POC e do PCIPSS é semelhante, embora a do PCIPSS seja mais simplificada. A estrutura do SNC⁴¹ é diferente e assenta maioritariamente nas Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro. O anexo do POC, mesmo o modelo reduzido, é mais abrangente que o do PCIPSS.

O quadro seguinte faz uma comparação dos pontos do anexo do PCIPSS e se estes são abordados no POC e no SNC.

QUADRO 12 - COMPARAÇÃO DOS ASSUNTOS A ABORDAR NO ANEXO AO BALANÇO E À DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS DO PCIPSS COM A EXISTÊNCIA OU NÃO DOS MESMOS ITEMS NO POC E NO SNC - I

PCIPSS	POC	SNC
1.Comparabilidade com o exercício anterior	É textualmente igual e está previsto no ponto 2.	Está previsto no ponto 2.3 e o conteúdo é semelhante.
2.Critérios Valorimétricos e métodos de cálculo de amortizações e provisões.	É textualmente igual e está previsto no ponto 3.	No ponto 3 estão previstas as principais políticas contabilísticas, nomeadamente as bases de mensuração. Os métodos de cálculo das depreciações estão previstos no ponto 8.

Fonte: Elaboração própria, com base nos Anexos ao Balanço e à Demonstração dos Resultados do PCIPSS, POC e SNC.

⁴⁰ O Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados está no capítulo 8 do POC.

⁴¹ Anexos n.º 6 e 10 da Portaria 986/2009, de 7 de Setembro.

**QUADRO 13 - COMPARAÇÃO DOS ASSUNTOS A ABORDAR NO ANEXO AO BALANÇO E À
DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS DO PCIPSS COM A EXISTÊNCIA OU NÃO DOS
MESMOS ITEMS NO POC E NO SNC - II**

PCIPSS	POC	SNC
3.Cotações utilizadas para conversão em moeda Portuguesa.	É textualmente igual e está previsto no ponto 4.	Previsto no ponto 23, mas mais pormenorizado.
4.N.º médio de pessoas ao serviço da Instituição repartido por valências	Previsto no ponto 7, mas repartido por empregados e assalariados.	Está previsto no ponto 29, benefícios dos empregados e no ponto 16 do anexo de modelo reduzido, mais aproximado, e com o mesmo título.
5.Indicação do n.º médio de utentes por valência no exercício.	Não está previsto.	Não está previsto.
6.Movimentos ocorridos nas rubricas do activo imobilizado e respectivas amortizações e provisões de acordo com os quadros previstos.	Está previsto no ponto 10, mas tem uma configuração diferente e não menciona as fontes financiamento	Previsto no ponto 8, activos fixos tangíveis e ponto 22, provisões, passivos contingentes e activos contingentes, de forma bastante diferente.
7.Discriminação da conta 4154-“Fundos”.	É textualmente igual e está previsto no ponto 18.	Não está previsto.
8.Discriminação das dívidas incluídas na conta “Sector público administrativo” em situação de mora.	Está previsto no ponto 28	Não está previsto.
9.Desdobramento das contas de provisões acumuladas e explicação dos movimentos ocorridos no exercício.	É textualmente igual e está previsto no ponto 34. A configuração do quadro é diferente.	Previsto no ponto 22, provisões, passivos contingentes e activos contingentes, de forma bastante diferente.
10.Demonstração do custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas.	É textualmente igual e está previsto no ponto 41. O quadro não prevê uma linha para autoconsumos.	Previsto no ponto 19, ainda que de forma diferente.
11.Demonstração da variação da produção.	É textualmente igual e está previsto no ponto 42.	Previsto no ponto 20, ainda que de forma diferente.

Fonte: Elaboração própria, com base nos Anexos ao Balanço e à Demonstração dos Resultados do
PCIPSS, POC e SNC

**QUADRO 14 - COMPARAÇÃO DOS ASSUNTOS A ABORDAR NO ANEXO AO BALANÇO E À
DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS DO PCIPSS COM A EXISTÊNCIA OU NÃO DOS
MESMOS ITEMS NO POC E NO SNC - III**

PCIPSS	POC	SNC
12.Demonstração dos Resultados Extraordinários	Está previsto no ponto 46. É diferente porque as contas de resultados extraordinários são diferentes, mas a configuração é igual.	Não está previsto. Em SNC não há resultados extraordinários.
13.Indicação do movimento da conta 23 – “Empréstimos Obtidos”, ocorrido no ano.	Não está previsto.	No ponto 11 está previsto o custo de empréstimos obtidos.
14.Outras informações relevantes.	É textualmente igual e está previsto no ponto 48.	Está previsto no ponto 30.

Fonte: Elaboração própria, com base nos Anexos ao Balanço e à Demonstração dos Resultados do PCIPSS, POC e SNC

O Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados do PCIPSS é uma adaptação ao apresentado pelo POC, mais simples, onde as alterações visam a sua adaptação às Instituições sem finalidade lucrativa. Tal como o anexo do POC, o anexo do PCIPSS apresenta mapas semelhantes, introduzindo alguns aspectos relevantes para a análise das IPSS. Como seria de esperar, o anexo do PCIPSS está longe de ser semelhante ao anexo do SNC, pois este último não determina quadros mas identifica o que pretende ser esclarecido, sendo a sua estrutura muito diferente das evidenciadas pelo POC e pelo PCIPSS.

5.9. Capítulo 9 do PCIPSS – Mapas

Tanto o PCIPSS, como o POC⁴², como o SNC, apresentam modelos de mapas para apresentação das Demonstrações Financeiras. O PCIPSS apresenta no seu último

⁴² O POC apresenta no capítulo 6 os modelos de Balanço analítico e reduzido, no capítulo 7 os Modelos de Demonstrações dos Resultados por Naturezas analítico e reduzido e Demonstração dos Resultados por Funções

capítulo, vários quadros com indicação de como deve ser apresentada a informação financeira.

O Balanço é o primeiro mapa e a sua estrutura é muito semelhante à estrutura do Balanço analítico do POC. Ambos dividem o Activo em Imobilizado, Circulante e Acréscimos e Diferimentos (no PCIPSS só menciona diferimentos). Há, nas duas situações, a comparação dos valores líquidos com os do exercício anterior e no próprio exercício há três colunas, uma para os valores do Activo Bruto, outra para as Amortizações e Ajustamentos e uma terceira onde é registado o Activo Líquido.

A estrutura do Capital Próprio é a mesma, no entanto, e porque o Plano de Contas é diferente no que diz respeito às contas de Capital Próprio, em vez de ter esta designação, o PCIPSS designa esta estrutura por Fundo Social, Reservas e Resultados Transitados. Em relação ao Passivo, a estrutura é a mesma nos dois Planos de Contas.

No SNC, o Balanço tem uma estrutura diferente dos outros planos e embora esteja dividido em Activo e Capital Próprio e Passivo, tanto o Activo e o Passivo estão subdivididos em não corrente e corrente. Quando à configuração do quadro, também existe a apresentação comparativa de dois exercícios, mas cada um é mostrado através de uma única coluna. Há ainda uma terceira coluna para evidenciar os comentários às contas nas Notas do Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados.

A Demonstração dos Resultados Líquidos do PCIPSS, tem a mesma estrutura que a Demonstração dos Resultados por Naturezas do POC. Em ambos os mapas é evidenciado um resumo com os Resultados Operacionais, Financeiros e Correntes, e o Resultado Líquido do Exercício. O POC tem ainda, antes desta última linha, os Resultados Antes de Impostos, que não faria sentido existirem para as IPSS dado não serem por princípio tributadas, salvo raras excepções, já abordadas.

No SNC, a Demonstração dos Resultados por Naturezas apresenta-se de uma forma diferenciada uma vez que não separa os Rendimentos dos Gastos. São evidenciadas as contas de Rendimentos e Gastos até chegar ao Resultado antes de Depreciações, Gastos e Impostos e seguidamente os Resultados Operacionais antes de Financiamentos e Impostos depois de evidenciadas as perdas/reversões de Imparidade e Depreciações. Finalmente, apura-se o Resultado antes de Impostos e depois o Resultado Líquido do Período.

O terceiro mapa apresentado no PCIPSS é a Demonstração dos Resultados por Valências. Este mapa não existe nem no POC nem no SNC, sendo específico para as IPSS e evidenciando qual o Resultado Operacional das valências que compõem a actividade das IPSS. Esta demonstração será analisada no capítulo seis deste trabalho.

É igualmente apresentado no PCIPSS, um outro mapa que se denomina como Resultados de Outras Actividades e que pretende demonstrar e individualizar, tal como o mapa anterior, os resultados, neste caso os Resultados Líquidos de Actividades Acessórias praticadas pelas IPSS. Este mapa não está igualmente previsto nem no POC nem no SNC.

O quinto e sexto mapas são a Demonstração das Variações dos Fundos Circulantes e o Mapa de Origem e Aplicação de Fundos que não estão previstos no POC por terem sido revogados pelo Decreto-Lei 79/2003, de 23 de Abril, pelo facto de não serem obrigatórios para um grande número de empresas e no entanto ter sido introduzida a Demonstração dos Fluxos de Caixa. Realça-se o facto de, quando o PCIPSS ter sido publicado, essas demonstrações estarem previstas no POC.

Segundo COSTA (2005:189) *pode afirmar-se que são consideradas Origens de Fundos os aumentos do Passivo e do Capital Próprio assim como as diminuições do Activo. Por seu lado, são consideradas aplicações de fundos os aumentos do Activo e as diminuições do Passivo e do Capital Próprio.* O mapa da Demonstração da Origem e Aplicação de Fundos é elaborado com base no Balanço, na Demonstração dos Resultados e no Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados, do exercício em análise e do exercício anterior.

Os restantes mapas descritos no PCIPSS não estão previstos nem no POC nem no SNC, uma vez que têm um carácter orçamental. São eles a Conta de Exploração Previsional, o Orçamento de Investimentos e o Orçamento de Desinvestimentos. Estas Demonstrações Financeiras fazem parte do Orçamento Previsional elaborado e entregue ao Órgão de Tutela, anualmente e prospectivamente em relação ao ano seguinte.

A Conta de Exploração Previsional tem uma configuração semelhante à Demonstração dos Resultados Líquidos, mas apenas apresenta valores prospectivos, enquanto que a Demonstração dos Resultados Líquidos o faz para o ano em análise e o ano anterior. O Orçamento de Investimentos e o Orçamento de Desinvestimentos pretendem prever os Investimentos e Desinvestimentos, a efectuar nos itens de

Imobilizado Corpóreo e de Imobilizado Incorpóreo, mencionando no caso dos Investimentos as fontes de financiamento.

6. DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR VALÊNCIAS

As Instituições sem Fins Lucrativos, segundo opinião de Drucker (1997:117), têm tendência a não dar primazia ao rendimento e aos resultados, contudo, neste tipo de entidades, estes são mais importantes e mais difíceis de medir e controlar. Mesmo não sendo do seu agrado, os rendimentos serão utilizados para medir o desempenho. Para estas, o êxito não se prende apenas com a obtenção de um resultado positivo, mas centra-se na concretização dos seus objectivos, que nas IPSS têm sempre um cariz social e humano. No entanto, para sobreviver, terá que haver sempre um cuidado com a área económica e financeira, sem a qual qualquer Instituição não perdurará.

À semelhança do que se passa com as empresas públicas, segundo Freitas (1997:251), o resultado líquido perde o seu significado pois os proveitos são apenas uma medida para compensar os custos.

Pereira e Franco (1989:8) referem que, numa Organização sem fins lucrativos, é necessário determinar os custos relacionados com os objectivos que prossegue (custo dos serviços prestados) e ainda os proveitos e resultados associados a cada uma das actividades que desenvolve. Para analisar os custos é importante que se conheçam as principais naturezas dos mesmos. Os mesmos autores acrescentam que, se não se proceder à diferenciação dos custos por naturezas, a sua análise seria complicada. Será pois importante, identificar as naturezas com maior impacto nos custos de cada agrupamento e ainda aquelas que concorrem para a variação dos custos de período para período. Assim, deve ser considerada a separação dos custos fixos dos custos variáveis.

6.1. A Determinação do Custo na Contabilidade Analítica

As IPSS desenvolvem uma ou mais actividades, de acordo com os fins estatutários e que se designam por valências. As Instituições podem ter uma ou mais valências, logo, um determinado gasto é consumido por uma ou mais valências, gerando cada uma o seu rendimento próprio. Numa unidade industrial acontece o mesmo, uma matéria-prima é consumida por um ou mais produtos que individualmente irão gerar um rendimento,

como produto acabado ao ser vendido. Assim, a forma de determinação do custo de um produto pode servir de base à determinação do custo de uma valência, quando esta consumir gastos comuns a outras valências.

6.1.1. O CUSTO DE PRODUÇÃO

Numa unidade industrial, os gastos gerais de fabrico, são comuns a todo o complexo industrial e poderão ser equiparados aos custos indirectos que são utilizados por cada valência numa IPSS, sendo de difícil repartição.

De acordo com o PCIPSS, [critérios de valorimetria, §3.3], muito semelhantes aos critérios valorimétricos do POC, *“considera-se custo de produção de um bem a soma das matérias-primas e outros materiais directos consumidos, da mão-de-obra directa, dos custos industriais variáveis e dos custos industriais fixos necessariamente suportados para o produzir e colocar no estado em que se encontra e no local de armazenagem. Os custos industriais fixos poderão ser imputados ao custo de produção, tendo em conta a capacidade normal dos meios de produção. Os custos de distribuição, de administração geral e os financeiros não são incorporáveis no custo de produção.”*

Contudo, tendo em conta o fim perseguido pela Demonstração dos Resultados por Valências, todos os custos terão que ser imputados às diversas valências, pelo que será necessário encontrar um método adequado e fiável para fazer essa repartição.

Adaptando à realidade das IPSS, e segundo Caiado (2003:124), os gastos gerais de fabrico podem ser divididos segundo sua natureza, as funções desempenhadas e segundo a sua variabilidade, conforme se evidencia no quadro abaixo:

QUADRO 15 – DECOMPOSIÇÃO DOS GASTOS GERAIS DE FABRICO

Natureza dos Bens e Serviços	Matérias indirectas	Combustíveis
		Lubrificantes
		Pequenas ferramentas
		Material de escritório
	Mão-de-obra indirecta	Remunerações
		Gratificações
		Subsídio de férias e 13.º mês
		Encargos sociais
	Conservação	
	Outros	Água
		Electricidade
		Rendas
		Seguros
		Amortizações
Funções a que respeitam	Custos da valência X	
	Custos da valência Y	
	Custos da valência Z	
Variabilidade	Custos variáveis	Água
		Electricidade
		Horas extraordinárias
	Custos fixos	Ordenados
		Amortizações
		Seguros
	Custos semi-variáveis	Conservação e reparação

Fonte: Adaptado de Caiado (2003:124)

A forma mais adequada de imputar os custos e os proveitos às diversas valências das IPSS, seria através da implementação de um sistema de contabilidade analítica que permitisse a sua imputação directa, sendo os custos e os proveitos contabilizados para além das classes 6 ou 7 na classe 9, por reconhecimento do valor imputável a cada valência.

Caiado (2003:126), caracteriza as fontes mais importantes das naturezas que integram os gastos gerais de fabrico. Ajustando aquelas à realidade das IPSS, é possível efectuar as seguintes analogias:

- Matérias indirectas. Por exemplo, a aquisição de consumíveis informáticos para a secretaria, não é um gasto específico de uma valência em especial, mas sim de todas elas;
- Mão-de-obra indirecta. O funcionário da secretaria da Instituição, não está de igual forma afecto a uma valência, administrando o seu trabalho à Instituição como um todo;
- Energia eléctrica. Os consumos vêm discriminados apenas em uma factura, sendo muito difícil quantificar o que deve ser imputado a cada valência. Se por um lado as valências funcionam em salas específicas no edifício, há salas que são comuns a todas as valências.
- Amortizações dos equipamentos e dos edifícios. Relativamente a esta situação, por exemplo, os utentes da creche não utilizam computadores para as suas actividades didácticas, enquanto que, os utentes do ATL já o fazem, ou seja, as amortizações desses computadores não poderão ser consideradas como um custo da valência da Creche, no entanto, as Educadoras da creche também utilizam os equipamentos para as suas actividades diárias tal como as educadoras do ATL. Quanto às amortizações dos edifícios, estas são difíceis de repartir, o que faz com que se tenha que encontrar uma forma de imputação o mais racional possível.
- Período de funcionamento da Instituição. Algumas valências podem funcionar 24 horas por dia, 12 meses por ano ou podem encerrar no mês de Agosto e só trabalhar durante o dia, tendo que se ter em conta essa realidade, aquando da imputação dos custos às diversas valências.

Como foi descrito atrás, as rubricas que constituem o custo são muito díspares. Alguns custos parcelares estão inequivocamente afectos a uma determinada valência, pelo contrário, outros poderão estar afectos a duas de três valências, ou não estarem afectos a nenhuma em particular. Surge assim o problema de como repartir pelas valências, os

gastos gerais. É pois necessário encontrar coeficientes de imputação⁴³ que nos permitam efectuar a afectação de uma forma racional e fiável.

A quota de imputação será o quociente entre os gastos gerais de fabrico e a base de repartição, que poderá ser por exemplo, no caso da quota de imputação relativa às amortizações do equipamento informático:

$$\text{Coeficiente de Imputação} = \frac{\text{Amortizações do equipamento informático}}{\text{Número de Utentes}}$$

A proporcionalidade entre o numerador e a base de repartição deverá ser respeitada, ou seja, o comportamento proporcional terá que ser considerado. Deverá ser então encontrada, uma base de repartição que seja proporcional à variação do custo ou do proveito que se pretende distribuir.

As quotas podem ter como base valores reais já contabilizados, ou então, podem ter por base estimativas. Alguns dos exemplos indicados por Caiado (2003:130) são:

- N.º de horas de trabalho directas;
- Quantidade das matérias-primas consumidas;
- Custo das matérias-primas consumidas;
- N.º de unidades fabricadas;
- Horas de trabalho das máquinas;
- Custo primo ou directo.

A forma de escolher uma base única, é a de verificar qual das hipóteses é que varia proporcionalmente aos gastos a repartir. Pode-se também utilizar diferentes bases para diferentes gastos, utilizando assim uma base múltipla.

A obtenção das quotas de imputação não é uma tarefa fácil, pois é necessário atender às características específicas de cada entidade, não havendo possibilidades de definir um método matemático para as obter.

⁴³ Caiado (2003:129) define coeficiente ou quota de imputação, a relação entre gastos gerais de fabrico de certo período e a quantidade ou valor que expressa a actividade a que respeitam aqueles gastos – a denominada base de repartição. Esta última pode ser as matérias-primas, a mão-de-obra directa, o número de horas de trabalho das máquinas, etc.

Os custos de um exercício são acumulados e no final, conhecendo todos os valores é que se poderá efectuar os cálculos.

Se a gestão pretender fazer um controlo mais intensivo, numa base mensal ou trimestral, poderão ser usados custos padrões que espelhem os custos estimados dos gastos gerais de fabrico.

Relativamente aos gastos com as funções administrativa ou financeira, os problemas de repartição são ainda maiores pois não existe uma relação directa com os produtos/serviços prestados.

Caso não seja possível encontrar uma base de imputação baseada em valores reais e já contabilizados, não se encontrando um resultado que demonstre a realidade, pode-se utilizar uma base de imputação teórica que seja determinada pela administração/gestão e que de acordo com a sua experiência na área, permita encontrar uma base de repartição fiável.

Por seu lado, Pereira, Caiano e Franco (1989:250) referem que em contabilidade analítica, o apuramento dos custos pelo método das secções, pressupõe a obtenção dos custos directos de acordo com a natureza dos custos e que frequentemente são:

- Mão-de-obra, ordenados, salários, horas extraordinárias e encargos sociais;
- Combustíveis;
- Energia eléctrica;
- Água;
- Matérias subsidiárias e materiais diversos;
- Conservação e reparação;
- Ferramentas;
- Amortizações e reintegrações dos equipamentos;
- Amortizações e reintegrações dos edifícios;
- Seguros do equipamento e das instalações;
- Contribuições e impostos, etc;

A obtenção ou não dos custos directos por valências depende do sistema de informação contabilística da Instituição e da sua divisão por contas e/ou subcontas

distintas. Um exemplo é o da distribuição mensal dos salários e seus encargos em contas subdivididas, de acordo com a secção (no caso das IPSS valências), a que pertencem.

Pereira, Caiano e Franco (1989:251) dão como exemplo para base de repartição dos custos:

QUADRO 16 - BASES DE REPARTIÇÃO DE CUSTOS GERAIS

Natureza de custos	Bases de repartição
Renda dos edifícios	Espaço ocupado (em m ²) por cada secção
Amortização dos edifícios	Idem
Seguro de incêndio dos edifícios	Idem
Conservação e reparação dos edifícios	Idem
Aquecimento central	Idem
Seguro do equipamento	Valor do equipamento de cada secção
Telefonemas e telegramas	N.º de empregados ou n.º de telefones de cada secção

Fonte: Pereira, Caiano e Franco (1989)

Efectuada a distribuição, serão conhecidos os custos de cada secção. Com efeito, como já foi referido anteriormente, não é fácil repartir os gastos gerais de fabrico em custos por secções ou centros de custo, devido à dificuldade de encontrar um referencial proporcional para cada um deles, sabendo nós que o principal problema é o de repartir os custos comuns quando parte deles pode variar directamente com a produção e parte poderá variar semi-directamente ou indirectamente.

Exemplificando, o consumo de energia eléctrica é um custo comum, sendo apenas conhecido o seu consumo mensal. Seria muito complicado conhecer os custos com rigor pois só instalando um contador separado para cada secção é que se conseguiria atingir tal perfeição. A entidade deverá então construir um diagrama de repartição onde percentualmente impute este custo pelas secções.

Um outro exemplo a referir é o das amortizações. Estas reflectem o uso de um equipamento que é dividido pela sua vida útil. No caso das IPSS as quotas de amortização deverão atender ao que está previsto no PCIPSS, não podendo ser calculadas de acordo com a sua vida útil esperada. Este critério, embora permita uma uniformização de procedimentos entre IPSS diferentes obtendo uma melhor base comparativa, não reflecte a realidade económica e financeira da IPSS em causa, pois pode levar a resultados menores do que os reais, ou vice-versa. Na imputação às secções, deverá ter-se em conta o uso a que estão sujeitos os bens, se estão afectos a uma secção ou se são comuns a várias ou a todas as secções.

O custo dos produtos/serviços é a soma das matérias-primas, da mão-de-obra e dos gastos gerais de fabrico, convenientemente imputados aos diferentes produtos/serviços. Apurado este, que no caso das IPSS serão os custos das valências, é possível a sua utilização como instrumento de gestão, permitindo o apuramento de desvios e analisando as suas causas, de modo a melhorar o desempenho da Instituição face aos recursos que dispõe, com vista a não colocar em causa a sua existência.

Segundo Lopes (1980:69), a determinação do custo unitário de produção⁴⁴ é tarefa difícil pois não só depende dos Técnicos de Contabilidade, mas também da colaboração das várias áreas de cada entidade. Refere ainda que a determinação do preço de custo é, segundo muitos responsáveis, inatingível pelo seu subjectivismo. Há contudo que definir um método que permita atingir o objectivo desejado: saber qual o custo de produção.

À semelhança das dificuldades sentidas pela contabilidade analítica, a determinação dos coeficientes de imputação às valências das IPSS não é fácil nem linear. Estas noções sucintamente explanadas, permitirão determinar uma analogia entre o custo unitário de produção e o custo por valência. No universo das IPSS será difícil, ou mesmo impossível conceber coeficientes aplicáveis a todas as Instituições, mas poder-se-á delinear uma matriz que possibilite a execução dessa difícil tarefa.

⁴⁴ De acordo com Margerin (1995:14), *considera-se custo de produção de um bem a soma dos custos das matérias-primas e outros materiais directos consumidos, da mão-de-obra directa, dos custos industriais variáveis e dos custos industriais fixos necessariamente suportados para o produzir e colocar no estado em que se encontra no local de armazenagem. Os custos industriais fixos poderão ser imputados ao custo de produção, tendo em conta a capacidade normal dos meios de produção. Os custos de distribuição, de administração geral e os financeiros não são incorporáveis no custo de produção. A título excepcional, os custos dos empréstimos obtidos para financiar as existências armazenadas poderão ser incluídos no respectivo custo, desde que essas existências requeiram um período de tempo significativo para que possam ser vendáveis. Esta imputação cessará logo que as existências estejam em condições de venda.*

6.1.2. O CUSTO PADRÃO

Segundo Caiado (2003:364) os custos padrões são definidos como custos pré-determinados, custos que devem ser obtidos *à priori*. Ajudam a elaborar Orçamentos, a medir o desempenho, a calcular os custos de produção e a economizar os custos de tratamento das informações contabilísticas. O custo padrão é um custo unitário, pelo contrário, o custo orçamentado já é um conceito total.

O mesmo autor identifica as vantagens dos custos padrões, nomeadamente:

- No planeamento no processo orçamental – Os custos padrão são um excelente ponto de partida para determinar custos futuros;
- Na avaliação de desempenho – Analisando os desvios entre o custo padrão e o custo real e a tomada de medidas correctivas;
- Na simplificação dos custos administrativos – Ao permitir reduzir os custos administrativos e contabilísticos com a utilização do sistema de custeio e da valorimetria de existências;
- Na tomada de decisões de gestão – Ao auxiliarem na tomada de decisões oportunas sem ter que aguardar por dados sobre o desempenho;
- Na consciencialização da importância dos custos – Ao possibilitarem uma utilização eficiente dos recursos por parte dos trabalhadores.

Na determinação dos custos padrões, ou custos *standard*, são utilizadas estimativas de cada elemento que compõe o custo de um produto ou serviço, visando obter o valor padrão do custo. Determinado o seu valor efectivo, é possível determinar os desvios apurados e as causas desses mesmos desvios. A determinação do custo padrão não é uma tarefa fácil, exigindo uma sintonia completa entre os vários departamentos por forma a obter o valor pretendido, que se espera que seja o mais fiável possível.

Nas IPSS, e atendendo à importância que o Orçamento tem no seu quotidiano, como ferramenta de gestão, a determinação de custos padrões para cada uma das valências de cada IPSS, possibilita uma elaboração mais fiável desse documento. Funcionarão como que um alarme quando contrapostos com a realidade e permitirão uma aferição posterior da causa da anomalia.

A determinação dos custos padrões é um trabalho que deverá ser feito com base na informação histórica de alguns anos, tantos quanto for possível obter, a partir dos quais se deverá encontrar um padrão, tendo em conta as taxas de inflação e outros parâmetros que determinam o aumento dos preços.

6.2. Caracterização da Demonstração dos Resultados por Valências

De acordo com as considerações técnicas do PCIPSS, a Demonstração dos Resultados por Valências resulta do desdobramento da Demonstração dos Resultados Líquidos em Resultados por Valências e Resultados das Outras Actividades, pela necessidade de conhecer a tipologia dos resultados provenientes das diferentes valências operadas. Com a finalidade de obter a informação referida, o PCIPSS prevê a utilização de uma classe de contas própria, a classe 9 do plano, criando centros de proveitos, custos e resultados.

A utilização da classe 9 do PCIPSS pressupõe utilização de um sistema de contabilidade analítica paralela, que implica custos para a Instituição e ainda a implementação de metodologias que possibilitem a repartição dos custos e proveitos envolvendo toda a estrutura. Assim, a prática da contabilidade analítica subentende a cooperação obrigatória de todos os colaboradores, consumindo todos eles tempo de trabalho útil para prestar o seu contributo, onerando a Instituição e por isso, na grande maioria dos casos, a contabilidade analítica não é praticada. Os custos que este sistema envolve poderão não justificar a utilidade da informação que se poderá vir a obter com a contabilidade analítica.

Assim, a elaboração da Demonstração dos Resultados por Valências torna-se uma árdua tarefa para o encarregado da preparação da informação, que terá de repartir os custos e os proveitos comuns pelas valências que os consomem ou produzem.

A Demonstração dos Resultados por Valências faz parte dos mapas finais do PCIPSS, tendo a sua estrutura sido determinada no Decreto-Lei n.º 78/89 de 3 de Março. O mapa terá tantas colunas quantas as valências da Instituição e uma coluna adicional para o total, sendo o seu objectivo especificar os proveitos e os custos operacionais, por cada valência ficando os restantes proveitos e custos não considerados, mencionados pelos valores totais por forma a não influenciar o resultado de cada valência, obtendo-se assim um valor idêntico ao resultado líquido apurado na Demonstração dos Resultados por Naturezas.

A Demonstração dos Resultados por Valências permite determinar o resultado por utente, associando-se assim ao conceito de custo unitário de produção na actividade industrial.

O PCIPSS Explicado apresenta um caso prático de uma Instituição fictícia com dois equipamentos e com quatro valências e dá exemplos e orientações para a elaboração das peças finais.

Iremos de seguida explicar a metodologia que irá ser seguida para elaborar a Demonstração dos Resultados por Valências, conforme vem detalhado no referido PCIPSS Explicado.

Analizando o Balancete Final de um qualquer exercício, pode-se verificar que existem custos e proveitos que estão divididos por valências e custos e proveitos que não estão. Ou seja, há elementos que a contabilidade tem condições para afectar à valência respectiva e há outros, que pela sua natureza, não foi possível efectuar essa afectação por falta de informação. O que se pede com a Demonstração dos Resultados por Valências, é a imputação de cada elemento que compõe o Custo Operacional e de cada elemento que compõe o Provento Operacional, à valência correspondente, utilizando um determinado critério. O critério desenvolvido no PCIPSS Explicado refere que a *“distribuição dos proveitos e custos indirectos é proporcional ao valor dos custos directos”*⁴⁵. Há pois necessidade de determinar quais são os custos e os proveitos directos e indirectos.

Para a elaboração da Demonstração dos Resultados por Valências são preparados os seguintes mapas auxiliares:

- Apuramento dos Resultados por Valências antes da distribuição dos custos e proveitos indirectos;
- Cálculo dos coeficientes de imputação;
- Distribuição dos custos e proveitos indirectos.

⁴⁵ PCIPSS Explicado, página 133.

6.2.1. MAPA DE APURAMENTO DOS RESULTADOS POR VALÊNCIAS ANTES DA DISTRIBUIÇÃO DOS CUSTOS E PROVEITOS INDIRECTOS

Este mapa tem um aspecto similar ao mapa que pretendemos obter da Demonstração dos Resultados por Valências, e nele são preenchidos os valores da coluna do total e os valores conhecidos (custos e proveitos directos), que já estão imputados às valências, seja através do Balancete seja através de outros dados disponíveis. Não são preenchidos os espaços onde não é possível atribuir montantes a cada valência, por serem custos ou proveitos comuns.

Partindo do exemplo que vem desenvolvido no PCIPSS Explicado, os custos directos⁴⁶ que se podem imputar especificamente a cada valência são: o custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas, os subcontratos e os custos com o pessoal. Em termos de proveitos directos são identificadas as prestações de serviços, e as participações e subsídios à exploração, que na prática são facilmente imputados às valências atendendo à natureza e à informação disponível.

São exemplos de custos indirectos⁴⁷, a electricidade, a água, o material de escritório, e as amortizações e reintegrações do exercício, entre outros. Como proveitos indirectos são considerados os outros proveitos operacionais.

O mapa que se apresenta de seguida serve como instrumento de trabalho na elaboração do mapa seguinte: o cálculo dos coeficientes de imputação.

⁴⁶ LOPES, J. Máximo (1980:26) define gastos directos como sendo “as despesas variáveis e mais ou menos proporcionais à produção, ou a ela directamente imputáveis, como a matérias primas e subsidiárias, salários da produção, reparações correntes, etc”.

⁴⁷ LOPES, J. Máximo (1980:26) define “como gastos indirectos, também chamados “despesas fixas” e “gastos de estrutura” teríamos as despesas que não são proporcionais à produção entre as quais há mesmo algumas a que se teria de fazer face mesmo que a produção tivesse de ser interrompida. Despesas essas que montam a valor já mais ou menos conhecido, incluindo-se nelas: salários de pessoal técnico (planificadores, supervisores e orientadores), salários de pessoal administrativo, despesas de conservação do equipamento, amortização do imobilizado e todas as restantes despesas como de viagem, seguros, impostos, expediente, juros, etc”.

**QUADRO 17 - APURAMENTO DOS RESULTADOS POR VALÊNCIAS ANTES DA
DISTRIBUIÇÃO DOS CUSTOS E PROVEITOS INDIRECTOS DO EXEMPLO DO PCIPSS
EXPLICADO**

Cod.	Centros de Custo	Equipamento 1			Equipamento 2	Total
		Lar de Idosos	Apoio Domiciliário	Bar	Creche e Jardim Infância	
72	Prestações de Serviços	2.620.000	820.000	240.000	2.500.000	6.180.000
721	Matriculas e mensalidades de utentes	2.620.000	820.000		2.500.000	5.940.000
727	Serviços Sociais			240.000		240.000
74	Comparticipações e Subsídios à Exploração	6.120.000	2.280.000		4.800.000	13.200.000
7411	Centro Regional de Segurança Social	6.120.000	2.280.000		4.800.000	13.200.000
76	Outros Proveitos Operacionais					240.000
	Subtotal (1)					19.620.000
61	Custo Mercadorias Vend. e Mat. Consumidas			180.000		180.000
61-61611	Outros			180.000		180.000
62	Fornecimentos e Serviços Externos					8.920.000
6211	Exploração de Refeitórios	4.320.000	1.080.000		2.640.000	8.040.000
62211/4	Electricidade, combustível, água e ofluidos				303.000	780.000
62217	Material de Escritório					100.000
64	Custos com o Pessoal	2.710.400	3.388.000	677.600	3.388.000	10.164.000
6411	Remunerações Certas	2.240.000	2.800.000	560.000	2.800.000	8.400.000
645	Encargos sobre Remunerações	470.400	588.000	117.600	588.000	1.764.000
66	Amortizações				3.332	261.126
	Subtotal (2)					19.525.126
81	Resultados Operacionais (1) - (2) = (3)					94.874
78	Proveitos e Ganhos Financeiros (4)					300.000
82	Resultados Financeiros (6)					300.000
79	Proveitos e Ganhos Extraordinários (7)			10.000		112.000
84	Resultados Extraordinários do Exercício (9)			10.000		112.000
88	Resultados Líquidos do Exercício (3) + (6) + (9)					506.874

Nota:

Valores a calcular a cinzento

Fonte: Exemplo adaptado do PCIPSS Explicado.

6.2.2. CÁLCULO DOS COEFICIENTES DE IMPUTAÇÃO

Com base no mapa anteriormente elaborado, para cada uma das valências, são somados todos os custos directos, sendo que o somatório dos custos por valência é igual ao somatório de todos os custos comuns.

A cada uma das rubricas em branco do mapa anterior, são definidas quais as valências que usufruem dessa rubrica, podendo ser todas ou apenas algumas. O valor do somatório de cada item será diferente de rubrica para rubrica. Assim, e de acordo com os custos directos conhecidos é possível determinar os coeficientes de imputação a cada valência, para cada rubrica de custos ou proveitos indirectos.

QUADRO 18 - APURAMENTO DOS RESULTADOS POR VALÊNCIAS ANTES DA DISTRIBUIÇÃO DOS CUSTOS E PROVEITOS INDIRECTOS DO EXEMPLO DO PCIPSS EXPLICADO

Custos Directos	Lar de Idosos	Apoio Domiciliário	Bar	Creche e Jardim de Infância	
12.356.000	0,568986727	0,361605698	0,069407575		(a)
18.690.332	0,376151692	0,239054074	0,045884685	0,33890955	(b)
13.364.732	0,526041226			0,473958774	(c)
14.222.332	0,494321184		0,060299535	0,445379281	(d)
17.832.732	0,394241331	0,250550505		0,355208164	(e)

Fórmula
$$\frac{\text{Custos directos da valência}}{\text{Total dos custos directos}}$$

Nota 1

Custos directos: CMVMC, Subcontratos, Custos com o pessoal

Custos directos de cada valência:

	Lar de Idosos	Apoio Domiciliário	Bar	Creche e Jardim de Infância
CMVMC			180.000	
Expl.Refeitórios	4.320.000	1.080.000		2.640.000
Elect. Comb.agua,...				303.000
Custos c/pessoal	2.710.400	3.388.000	677.600	3.388.000
Amortizações				3.332
	7.030.400	4.468.000	857.600	6.334.332

Custos indirectos afectos a cada valência:

	Lar de Idosos	Apoio Domiciliário	Bar	Creche e Jardim de Infância
(a)	X	X	X	
(b)		X	X	X
(c)	X			X
(d)	X		X	X
(e)	X	X		X

Cálculo:

	Lar de Idosos	Apoio Domiciliário	Bar	Creche e Jardim de Infância	Total
(a)	7.030.400	4.468.000	857.600		12.356.000
(b)	7.030.400	4.468.000	857.600	6.334.332	18.690.332
(c)	7.030.400			6.334.332	13.364.732
(d)	7.030.400		857.600	6.334.332	14.222.332
(e)	7.030.400	4.468.000		6.334.332	17.832.732

Nota 2

Cálculo dos coeficientes de imputação a aplicar na distribuição afecta às contas:

(a) 62211/4	Electricidade e outros fluídos
(b) 62217; 6621; 66261; 66262; 66264	Material de escritório; Amortizações de edifícios, Mobiliário e utensílios administrativos, Máquinas de escritório, Equipamento informático
(c) 66231	Equipamento de alojamento de utentes
(d)	Mobiliário e equipamento social
(e) 762	Quotizações

Fonte: Exemplo adaptado do PCIPSS Explicado.

6.2.3. DISTRIBUIÇÃO DOS CUSTOS E PROVEITOS INDIRECTOS

A aplicação dos coeficientes determinados no mapa atrás elaborado, proporciona a elaboração de um novo mapa tendo em conta unicamente os custos e proveitos indirectos. Para cada rubrica é usado ou apenas um coeficiente de imputação ou mais do que um. Seguindo o exemplo do plano explicado, as amortizações utilizam, dadas as suas particularidades, mais do que um coeficiente.

**QUADRO 19- DISTRIBUIÇÃO DOS CUSTOS E PROVEITOS INDIRECTOS DO EXEMPLO DO
PCIPSS EXPLICADO**

Cod.	Contas	Total	Lar de Idosos	Apoio Domiciliário	Bar	Creche e Jardim Infância	Coeficientes utilizados de acordo com o quadro anterior:
	Custos	834.794	410.654	249.654	49.024	125.461	
62211/4	Electricidade, combustível, água e outros fluidos	477.000	271.407	172.486	33.107		(a)
62217	Material de Escritório	100.000	37.615	23.905	4.588	33.891	(b)
	Amortizações	257.794	101.632	53.263	11.329	91.570	vários coef:
66221	Edifícios	60.000	22.569	14.343	2.753	20.335	(b)
66231	Equipamento de aloj. Utentes	16.660	8.764			7.896	(c)
66261	Mob. Utens.administrativos	59.476	22.372	14.218	2.729	20.157	(b)
66262	Máquinas de escritório	3.332	1.253	797	153	1.129	(b)
66263	Mob. E equipamento social	18.326	9.059	0	1.105	8.162	(d)
66264	Equipamento informático	100.000	37.615	23.905	4.588	33.891	(b)
	Proveitos	240.000	94.618	60.132	0	85.250	
762	Quotizações	240.000	94.618	60.132	0	85.250	(e)

Fonte: Exemplo adaptado do PCIPSS Explicado.

6.2.4 ELABORAÇÃO DA DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR VALÊNCIAS

Descrito o processo de formulação, procede-se à elaboração da Demonstração dos Resultados por Valências:

**QUADRO 20– DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR VALÊNCIAS DO EXEMPLO DO
PCIPSS EXPLICADO**

Cod.	Centros de Custo	Equipamento 1			Equipamento 2	Total
		Lar de Idosos	Apoio Domiciliário	Bar	Creche e Jardim Infância	
72	Prestações de Serviços	2.620.000	820.000	240.000	2.500.000	6.180.000
721	Matriculas e mensalidades de utentes	2.620.000	820.000		2.500.000	5.940.000
727	Serviços Sociais			240.000		240.000
74	Comparticipações e Subsídios à Exploração	6.120.000	2.280.000		4.800.000	13.200.000
7411	Centro Regional de Segurança Social	6.120.000	2.280.000		4.800.000	13.200.000
76	Outros Proveitos Operacionais	94.618	60.132		85.250	240.000
	Subtotal (1)	8.834.618	3.160.132	240.000	7.385.250	19.620.000
61	Custo Mercadorias Vend. e Mat. Consumidas			180.000		180.000
61-61611	Outros			180.000		180.000
62	Fornecimentos e Serviços Externos	4.629.022	1.276.391	37.696	2.976.891	8.920.000
6211	Exploração de Refeitórios	4.320.000	1.080.000		2.640.000	8.040.000
62211/4	Electricidade, combustível, água e o.fluidos	271.407	172.486	33.107	303.000	780.000
62217	Material de Escritório	37.615	23.905	4.588	33.891	100.000
64	Custos com o Pessoal	2.710.400	3.388.000	677.600	3.388.000	10.164.000
6411	Remunerações Certas	2.240.000	2.800.000	560.000	2.800.000	8.400.000
645	Encargos sobre Remunerações	470.400	588.000	117.600	588.000	1.764.000
66	Amortizações	101.632	53.263	11.329	94.902	261.126
	Subtotal (2)	7.441.054	4.717.654	906.624	6.459.793	19.525.126
81	Resultados Operacionais (1) - (2) = (3)	1.393.564	-1.557.522	-666.624	925.457	94.874
78	Proveitos e Ganhos Financeiros (4)					300.000
82	Resultados Financeiros (6)					300.000
79	Proveitos e Ganhos Extraordinários (7)			10.000		112.000
84	Resultados Extraordinários do Exercício (9)			10.000		112.000
88	Resultados Líquidos do Exercício (3) + (6) + (9)			-656.624		506.874

Nota:

Valores obtidos através dos coeficientes de imputação

Fonte: Exemplo adaptado do PCIPSS Explicado.

Descrito e aplicado o método indicado no PCIPSS Explicado, há alguns comentários a tecer. Assim, e como é referido no PCIPSS Explicado, na Demonstração dos Resultados por Valências, “a distribuição dos proveitos e custos indirectos é proporcional ao valor dos custos directos.” Mas os custos directos e indirectos e a sua

proporção, não são certamente iguais de ano para ano, nem de Instituição para Instituição. A DRV é uma ferramenta de gestão, que pode auxiliar quer os utilizadores internos quer os externos, a analisar a evolução da entidade ao longo dos anos, comparando-a com as outras entidades que prosseguem os mesmos fins. Então, como é que um método baseado na proporção dos custos directos pode ser fiável?

Comparando a Instituição em anos diferentes, pode-se ter valores díspares entre si, por exemplo num ano há uma percentagem de custos directos que são 45% dos custos totais, e no ano seguinte já são de 60%. Não se consegue assim obter valores fiáveis, porque não existe proporcionalidade no aumento ou diminuição dos custos e proveitos totais. Da mesma forma, e querendo comparar Instituições entre si, não será aconselhável fazê-lo, pois pode acontecer numa Instituição uma grande percentagem de custos conhecidos em determinada valência, e noutra não ocorrer da mesma forma.

Do referido é possível constatar que as conclusões podem sair completamente distorcidas. Vejamos o exemplo de uma valência que tem como custos directos um grande volume de ordenados de pessoal altamente qualificado, mas na qual os utentes não efectuam refeições, e apenas usam uma sala de pequena dimensão. Relativamente a estas despesas, a valência, mesmo sem as consumir verá os seus resultados diminuídos em consequência de haver um volume elevado de custos fixos.

Face ao exposto, vamos sugerir um método para elaborar a Demonstração dos Resultados por Valências, que tenha por base a obtenção de coeficientes de imputação que sejam proporcionais ao aumento ou diminuição dos custos e dos proveitos.

6.3. Um método para elaboração da Demonstração dos Resultados por Valências com base na Contabilidade Analítica

Uma IPSS tem que incorrer em vários gastos para fazer face às suas necessidades, de modo a prestar os serviços a que se propuseram prestar. Esses gastos, têm várias naturezas e estão afectos a todas, ou apenas a algumas valências.

Para obter a Demonstração dos Resultados por Valências, é necessária a elaboração de um mapa de proveitos e custos, que subdivida cada item por valência. Este mapa é de difícil elaboração, porque a contabilidade não dá as respostas necessárias à sua

execução, obrigando a utilização da contabilidade analítica para distribuir pelos centros de custos, cada proveito ou custo que fosse incorrido. Muitas vezes, o custo da elaboração da contabilidade analítica não justificaria o benefício que esta proporcionaria, e que se centra basicamente na obtenção de informação para a gestão, que permita um maior controlo do uso eficaz e eficiente dos recursos. Para isto, é necessário que todos os colaboradores da Instituição, sem excepção, contribuam com informação direccionada à adequada repartição dos custos e proveitos por valências.

Como já foi apresentado, através de algumas noções e procedimentos de contabilidade analítica, o método não pode ser linear e varia de acordo com as especificidades de cada IPSS. O que se vai apresentar são algumas indicações da forma como se pode obter uma uniformidade na elaboração da Demonstração dos Resultados por Valências.

A grande questão que se coloca na execução do documento, é identificar uma base de imputação para os proveitos/custos comuns, que seja proporcional à variação desse proveito/custo e que permita reparti-lo de uma forma o mais real possível. Relativamente aos proveitos/custos directos, já atribuídos à partida pela contabilidade a cada valência, não há qualquer procedimento a tomar que não seja o de o transpor para a respectiva coluna.

Tendo por base a estrutura de proveitos e custos contemplada no PCIPSS, vão ser feitos comentários a cada conta do plano, de modo a dar algumas orientações para a imputação dos custos/proveitos comuns. Estas sugestões têm por base a experiência com as IPSS que irão estar representadas no caso prático deste estudo.

Este tema é muito subjectivo e cada Instituição deverá ter em conta as suas características próprias. No Anexo ao Balanço e à Demonstração dos resultados, deverão ser explicados os critérios de elaboração do mapa da Demonstração dos Resultados por Valências para que este seja compreensível a todos os utilizadores.

6.3.1. IMPUTAÇÃO DOS CUSTOS

- **Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas**

Por norma, as IPSS não se dedicam à venda de existências, mas sim à prestação de serviços. As aquisições de matérias-primas são normalmente esgotadas com o serviço prestado, como é o caso dos géneros alimentares que se destinam a ser transformados para confeccionar as refeições, que serão fornecidas às valências que integram a IPSS e possivelmente aos seus funcionários.

Sem contabilidade analítica não será possível saber qual foi a valência para a qual determinado produto foi adquirido, sendo as aquisições dos géneros alimentares feitas genericamente, à medida que vão sendo necessários e supostamente de uma forma proporcional ao número de refeições a fornecer.

Um utente de Creche não come os mesmos produtos que um utente de ATL, que provavelmente só fará a refeição do lanche, ou mesmo nenhuma. Por outro lado um utente de Jardim de Infância poderá almoçar e também lanche. Os funcionários fazem em princípio uma refeição, geralmente o almoço, sendo-lhe descontado o quantitativo do subsídio de almoço, recebendo-o em espécie. Surge então a questão de como efectuar a repartição dos géneros alimentares pelas valências.

A variável que faz aumentar ou diminuir o gasto de géneros alimentares é o número de refeições e o seu tipo. Será necessário quantificar e qualificar as refeições, isto é, primeiro definir percentualmente o peso da refeição almoço e o peso da refeição lanche, por exemplo dizer que o custo de um lanche é de $\frac{1}{4}$ do custo de um almoço. Seguidamente será necessário definir o número de utentes para cada valência que almoçam e que lancham. O mesmo deverá ser feito com os funcionários. Esquemáticamente podemos concluir:

QUADRO 21 - CÁLCULO DO COEFICIENTE DE IMPUTAÇÃO DO CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS E DAS MATÉRIAS CONSUMIDAS, ÀS VALÊNCIAS DE UMA IPSS.

N.º de Utentes vs valências

	Almoço	Lanche	N.º Utentes	N.º Funcionários
Jardim	Sim	Sim	43	8
ATL	Não	Sim	60	6

Almoço = Lanche X 4

Há 2 funcionários no pessoal comum, no entanto a distribuição será feita de acordo com o pessoal afecto

Os funcionários só almoçam

Jardim = $43 + 43/4 + 8 = 61,75$

ATL = $60/4 + 6 = 21$

Coeficientes de imputação:

Jardim	61,75	74,62%
ATL	21	25,38%
	<u>82,75</u>	<u>100%</u>

Fonte: Elaboração própria.

- **Subcontratos**

O âmbito da conta Subcontratos, descrito no PCIPSS, “*compreende os trabalhos relevantes para os objectivos da Instituição relativamente aos quais se obteve a cooperação de outras entidades, privadas ou não, submetidos a compromissos formalizados ou a simples acordos*”.

No caso da exploração dos refeitórios, o custo a imputar às valências deverá ser repartido de acordo com o critério definido para a repartição dos géneros alimentares. Neste caso não será a Instituição a confeccionar as refeições, mas sim uma entidade subcontratada que lhe fornece o serviço e é paga por isso.

- **Fornecimentos e serviços**

De acordo com a explicação do PCIPSS, “*esta conta regista os custos relativos à aquisição de bens de consumo imediato e de serviços prestados por terceiros. O âmbito das contas divisionárias revela-se de forma quase imediata pelo respectivo título, mencionando-se apenas algumas que possam suscitar dúvidas*”.

Electricidade

A factura da electricidade por norma é mensal e refere-se ao consumo total de cada Instituição, excepto se esta tiver edifícios separados afectos a valências diferentes, com mecanismos de contagem diferenciados.

Pretende-se repartir a energia eléctrica pelas diferentes valências, tendo por base uma grandeza que faça variar o seu consumo de modo proporcional. O número de utentes não deverá ser considerado, pois, em princípio, não irá fazer variar o consumo de electricidade, e se o fizer não terá um efeito muito grande, excepto se a variação do número de utentes for suficiente para aumentar ou diminuir o número de salas afectas às valências.

Um critério possível é por exemplo, a imputação de acordo com a área ocupada por cada valência. Poderá ser em metros quadrados ocupados, ou em percentagem do total do espaço ocupado no edifício. Quanto às áreas comuns, a distribuição da electricidade consumida poderá ser feita de acordo com as áreas ocupadas pelas valências. Uma vez que as áreas comuns trabalham de forma proporcional para cada valência. Vejamos o exemplo do refeitório, que terá que ser tanto maior quanto maior for a área de cada sala e consequentemente o seu número de utentes.

Uma forma imputação poderá ser a seguinte:

QUADRO 22 - COEFICIENTE DE IMPUTAÇÃO DOS CUSTOS COM ELECTRICIDADE

	Área em %	Coeficiente de imputação:	
Jardim	45%	45%	60% do consumo da electricidade será afecto ao jardim
ATL	30%	30%	40% do consumo da electricidade será afecto ao ATL
Comum	25%	75%	100%
	100%		

Fonte: Elaboração própria

Combustíveis

Os combustíveis deverão ser distribuídos de acordo com a utilização das viaturas e o fim a que se destinam. Numa Instituição poderá haver uma carrinha para transporte dos utentes do ATL e uma viatura para utilização da Direcção nas suas deslocações. Mas,

poderá haver excepções, pois, por exemplo, um utente da creche, que em princípio nunca precisará de transporte, adoece e tem que se deslocar ao hospital. Aqui será muito importante solicitar aos colaboradores para indicarem essas excepções, o que determinará a imputação dos serviços a outra valência.

No caso de haver viaturas ao serviço de duas ou mais valências, a distribuição deverá ser feita de acordo com a base que se mostrar mais proporcional à variação do custo, sendo uma hipótese de imputação o número real de utentes. Uma carrinha de nove lugares terá que fazer tantas viagens quantos mais utentes tiver que transportar.

Água

A imputação deste custo será semelhante ao da electricidade, podendo porém, haver variantes. Por exemplo, os utentes da valência Creche, com menos de dois anos, não utilizam a casa de banho, mas utilizam os utentes da valência Jardim-de-Infância, pelo que o consumo de água desta valência será muito superior ao consumo de água da valência creche. Para estas situações, será necessário efectuar uma análise em que se considera que, um utente da Creche utiliza 1/6 da água de um utente do Jardim ou do ATL.

O espaço ocupado poderá não reflectir o consumo e assim sendo deverá ser considerado o número real de utentes com a devida proporção ponderada.

Outros fluidos

A conta de Outros Fluidos, regista a aquisição de fluidos não especificados nas rubricas anteriores, nela se incluindo o gás para aquecimento ou para cozinhar.

O seu consumo poderá variar em função do espaço em metros quadrados, no caso de ser gás para aquecimento, mas pelo contrário se o gás for para cozinhar ou para aquecimento das águas sanitárias, já variará proporcionalmente ao número de utentes.

O coeficiente de imputação a utilizar deverá ser aplicado de forma proporcional, ou aos metros quadrados, ou ao número de utentes, consoante os exemplos apresentados anteriormente. Caso não se consiga distinguir qual o uso que foi dado aos fluidos, deverá ser considerado o número real de utentes para a determinação do coeficiente de imputação a utilizar.

Ferramentas e utensílios de desgaste rápido

Nesta conta é registado o equipamento cuja vida útil não exceda, em condições de utilização normal, o período de um ano, conforme explicação do âmbito das contas do PCIPSS.

As Ferramentas e Utensílios podem ter utilizações muito genéricas, como por exemplo, caixas de ferramentas para utilização geral, peças de decoração, tapetes para o corredor das salas, etc.

Como em princípio, estes bens não estão afectos a nenhuma valência específica, deverão ser distribuídas de acordo com o número real de utentes em cada valência.

A base de distribuição podia ser feita através do valor das mensalidades dos utentes, mas não seria um critério tão eficaz, porque existem variações nos valores das mensalidades conforme o rendimento das famílias, o que distorce por completo essa base.

Livros e documentação técnica

Os livros técnicos normalmente fazem parte da Biblioteca da Instituição e deverão ser usados pelos Professores e Educadores na preparação das suas aulas.

Na falta de imputação na origem, a base será a de distribuir o custo de igual maneira para cada valência, pois a preocupação com a qualidade técnica e pedagógica deve ser igual para todas as valências. Uma Instituição não vai comprar mais livros para uma valência do que para outra, por a primeira ter muitos mais utentes do que a segunda, daí a imputação equitativa.

Material de escritório

O material de escritório , será em princípio utilizado pelos departamentos comuns, mais concretamente pela secretaria. A base de imputação a aplicar deverá ser a do número de utentes, visto que, por exemplo, o papel será gasto em proporção do número de utentes e ao número de recibos a emitir.

Rendas e alugueres

Esta conta tem uma utilização muito genérica e que é muito difícil de tipificar. Assim, e no que diz respeito às IPSS, poderemos ter rendas de edifícios, que deverão ser

imputadas de acordo com a área ocupada por cada valência, como já foi visto anteriormente para os custos com a electricidade.

Já como alugueres, podemos enunciar diversos exemplos como, o aluguer de fotocopiadoras, o aluguer de uma viatura conduzida pelo motorista da Instituição, o aluguer de uma sala de espectáculos para a realização da festa anual, o aluguer de vestuário para a festa anual, o aluguer de barracas na praia durante o período de Verão, etc.

Neste caso e de acordo com a grande diversidade de itens que podem integrar esta rubrica, será necessário questionar a Direcção da Instituição acerca do conteúdo desta conta e de acordo com o melhor juízo de valores, encontrar uma medida ajustada para distribuição deste custo.

Despesas de representação

O PCIPSS no capítulo do âmbito das contas considera Despesas de Representação como os gastos respeitantes a alojamentos, deslocações, refeições e outros, tais como, acolhimento a personalidades. As quantias entregues aos Gestores e ao Pessoal da Instituição, a título de representação, serão debitadas na conta Verbas para Representação.

As Despesas de Representação, como o nome indica, referem-se a dispêndios feitos por pessoas em representação da Instituição, com a promoção, divulgação e exposição da Instituição perante terceiros, sem que estes adjectivos tenham um carácter lucrativo.

Em princípio não têm a finalidade de custear dispêndios de uma valência em especial, mas sim da globalidade da Instituição, e por isso o custo deverá ser distribuído pelas valências equitativamente. Se forem destinados a uma valência específica, o custo deve ser considerado apenas para a valência em causa.

Comunicação

As despesas com o processo comunicacional são diversas, sendo exemplo de tal processo os custos com comunicações, telefonemas de telefones fixos e móveis, internet e despesas de correio. Estes por norma, são todos contabilizados na mesma conta, não havendo distinção entre valências.

Neste caso, é aconselhável uma boa dose de bom senso para efectuar a imputação se não houver outro meio credível, visto que as verbas se destinam a custos diferenciados.

As utilizações podem ser as seguintes:

- Comunicações fixas e móveis – Nesta rubrica incluem-se as comunicações efectuadas pelos Educadores, pelos Professores, e pelos outros Técnicos no exercício das suas funções, nomeadamente, para comunicar sobre situações relacionadas com os utentes, para resolução de questões burocráticas, encomendas, ou comunicação com familiares dos utentes;
- Internet – É utilizada pelos utentes que têm acesso a este meio de comunicação e pelos Educadores, pelos Técnicos, pelos Administrativos e pelos Directores.
- Despesas de correio – As despesas com o envio de correspondência processada pelos serviços administrativos e pelos órgãos gestores são reconhecidas nesta rubrica.

A Instituição como um todo tem necessidade de comunicar com o exterior, através das formas referidas, sendo assim muito complicado atribuir a cada valência os custos que lhe dizem respeito.

Então, qual será a base de repartição, que permita atribuir um custo a cada valência e que seja proporcional à sua variação?

Analisando um pouco o que se passa na realidade das Instituições, a repartição gastos com comunicação, poderá ser feita de três formas:

1. Pelo número de aparelhos de telefone e pelo número de computadores – Nesta hipótese, embora os equipamentos que permitem a comunicação sejam em número, representados fisicamente, não toma em consideração as despesas de correio;
2. Pelo número de funcionários afectos a cada valência - Esta situação retrata o que se passa na realidade, visto que os utentes ao utilizarem a internet terão que ter obrigatoriamente a supervisão de um Educador, ou Professor ou de um Auxiliar, na proporção do seu número.

3. Pelo valor das remunerações. do pessoal – Situação em que o montante dos ordenados serão maiores quanto a responsabilidade da pessoa na Instituição e implicitamente, maior será a sua necessidade de comunicação com o exterior.

Parece-nos que a melhor forma de efectuar a imputação dos gastos de comunicação, na falta de contabilidade analítica, deverá ser de acordo com os coeficientes de imputação obtidos para os trabalhadores comuns, da conta Custos com o pessoal e que tem em conta a terceira forma de imputação descrita, que é a que tem em consideração o valor das remunerações do pessoal.

Seguros

Tal como o PCIPSS descreve, consideram-se nesta conta todos os seguros a cargo da Instituição com excepção dos relativos a custos com o pessoal.

Numa situação ideal, os seguros devem estar separados por tipos para que seja possível a sua repartição. Esta pode ser feita da seguinte forma:

- Seguro de incêndio do edifício – Repartição de acordo com a área em metros quadrados ocupada por cada valência;
- Seguro multirriscos e de equipamento – Repartição de acordo com a afectação de cada equipamento às valências;
- Seguro das viaturas – Repartição de acordo com a utilização de cada valência
- Seguro de responsabilidade civil – Repartição de acordo com os funcionários afectos a cada valência.

Se não for possível obter esta separação, terá que se encontrar uma razão proporcional para a sua variação. Sendo assim e na falta de melhor critério, o número de utentes deverá ser a razão de imputação, porque o seu aumento ou diminuição fará aumentar ou diminuir os custos, à excepção dos seguros aos imóveis.

Transporte de pessoal

Esta conta de acordo com o PCIPSS, inclui os gastos de transporte, com carácter de permanência, destinados à deslocação dos trabalhadores de e para o local de trabalho.

Os transportes de pessoal deverão, por lógica, ser distribuídos de acordo com os coeficientes de imputação obtidos para os trabalhadores comuns, da conta Custos com o Pessoal.

Deslocações e estadas

A conta Deslocações e Estadas, compreende os gastos de alojamento e alimentação de pessoal fora do local de trabalho, e os gastos de transporte que assumam natureza eventual. Quando tais encargos forem suportados através de ajudas de custo, serão incluídos na conta de Remunerações adicionais.

São exemplos de deslocações e estadas eventuais do pessoal, as dos Administrativos e/ou Directores na resolução de problemas do dia-a-dia da Instituição.

Quanto às deslocações de utentes, são frequentes os custos com as deslocações em viagens de lazer e nas deslocações para a praia no período de Verão.

À semelhança da rubrica anterior, as deslocações e estadas eventuais de pessoal, deverão ser distribuídas de acordo com os coeficientes de imputação obtidos para os trabalhadores comuns, da conta Custos com o Pessoal.

Relativamente às deslocações e estadas de utentes, e na falta de especificação, deverão ser distribuídas de acordo com o número real de utentes por cada valência. Mas, por exemplo, a deslocação de utentes do Jardim-de-infância à praia, é custo dessa valência apenas.

Honorários

O PCIPSS refere que esta conta integra as remunerações atribuídas aos trabalhadores independentes nomeadamente: avenças a Advogados e Contabilistas, honorários a Médicos, Engenheiros, Arquitectos, bem como os contratos de tarefa.

Os honorários pagos, destinam-se a beneficiar a Instituição em geral, mas serão tanto maiores (em princípio) quanto mais utentes houver, pelo que se sugere a sua imputação de acordo com o número real de utentes afecto a cada valência.

Se os honorários se referirem a encargos com valências específicas, por exemplo as aulas de música dos utentes do ATL, devem ser imputados à valência correspondente.

Conservação e reparação

As despesas de conservação e reparação, de acordo com o PCIPSS, integram os bens e os serviços efectuados por terceiros, em reparações normais, necessários à conservação corrente do activo imobilizado, que não provoquem um aumento do seu custo ou da sua duração.

Esta conta tem um âmbito muito genérico e a sua imputação às valências depende muito da forma como a contabilidade as classificar. Sugere-se que sejam abertas subcontas, por exemplo, de acordo com a organização das contas de Imobilizado Corpóreo. Desta forma será possível fazer a imputação do custo às valências, utilizando o mesmo critério para a imputação das amortizações das Imobilizações Corpóreas.

Na eventualidade de não ser possível a separação do tipo de imobilizado ou bem que foi reparado, sugere-se a utilização do critério do número real de utentes por valência.

Limpeza, higiene e conforto

A conta de limpeza, higiene e conforto compreende vários custos com naturezas diferenciadas. Dentro dos artigos de limpeza podem haver nomeadamente, os detergentes, os sacos do lixo e os utensílios, necessários à limpeza das instalações. Os artigos de higiene compreendem os de higiene pessoal de utentes e funcionários, como sabonete para mãos, toalhetes de papel, toalhetes para muda de fralda dos utentes da creche, gel de álcool para desinfecção das mãos, entre outros. Nos artigos de conforto estão compreendidos elementos de decoração de baixo valor e outros que não caibam em outras rubricas.

À semelhança de outras contas, esta tem um número variado de artigos que podem ser aqui classificados. Analisando adequadamente, quantos mais utentes existirem, mais consumo haverá destes artigos e a sua degradação será maior. Da mesma forma, quantos mais utentes existirem, mais funcionários serão contratados, logo, um dos critérios a utilizar para a determinação dos coeficientes de imputação, poderá ser o critério do número real de utentes.

Por outro lado, o espaço físico utilizado por cada valência mantém-se ao longo do exercício e o consumo de artigos de limpeza será tanto maior quanto maior a zona a limpar. O critério a utilizar e que será mais aproximado à realidade, é a área (ou a

percentagem de espaço) ocupada por cada uma das valências inseridas no edifício ou edifícios.

Vigilância e segurança

Esta conta compreende os valores de pequena monta relacionados com a vigilância e segurança. São exemplos de custos com vigilância, as quantias pagas a empresas de segurança e de manutenção de alarmes do edifício. Nos custos com segurança podem ser integrados os valores dispendidos com extintores e barreiras de segurança, entre outros.

Estes custos serão tanto maiores quanto maior for o edifício ou edifícios, pelo que a base de imputação às valências deverá ser a do número de metros quadrados ou da percentagem que cada valência ocupa no edifício.

Trabalhos especializados

Esta conta, segundo definição do PCIPSS, inclui os serviços técnicos prestados por outras entidades que a Instituição não pode suprir pelos seus meios, tais como: serviços mecanográficos, de contabilidade, estudos e pareceres e análises laboratoriais, entre outros.

Na obtenção do coeficiente de imputação destes custos às valências, deverá ser tido em conta o que se disse para a conta de Honorários, aplicando-se o critério que vem sendo o critério geral, que é o do número real de utentes.

Reparação, conservação e adaptação em equipamentos e edifícios alugados

O PCIPSS no âmbito das contas, identifica que neste item deve ser efectuado o registo do custo suportado no exercício com obras de reparação, conservação e adaptação em equipamentos e edifícios alugados, podendo a despesa estar registada na totalidade na conta Despesas com custo diferido.

Na imputação do custo a cada valência, deve ser tido em conta ou o número de metros quadrados ocupados por cada valência, ou a percentagem que cada uma ocupa no total do edifício.

Material didáctico

O material didáctico é utilizado pelos utentes nas actividades lectivas. Como se destina apenas ao uso das valências e não dos serviços comuns, a melhor forma de o classificar é pelo número real de utentes, dado que, quantos mais utentes existirem, mais material didáctico será necessário.

Mas, por outro lado, os utentes da creche não precisam de tanto material como os utentes do jardim, que também terá material diferente dos utentes do ATL e com valores díspares. Aqui está mais uma situação em que a contabilidade analítica reveste um papel de extrema importância na elaboração da Demonstração dos Resultados por Valências, pois será difícil que a divisão de valores seja equitativa utilizando o número real de utentes, que é o critério a utilizar residualmente.

Jornais e Revistas

Os jornais e revistas, não sendo livros técnicos, em princípio, devem estar à disposição de toda a Instituição para consulta geral. Daí que o critério a utilizar seja o critério geral, que é o do número real de utentes.

Vestuário e calçado de utentes / Encargos de saúde com utentes / Rouparia

Estas três últimas contas são utilizadas para contabilizar custos com os utentes ligados ao vestuário e calçado, medicamentos e outros cuidados de saúde e rouparia. Como são aplicados à generalidade dos utentes, devem ser imputados às valências através do número real de utentes.

Outros fornecimentos e serviços

Regista-se nesta conta, serviços de terceiros não incluídos nas contas anteriores tais como: portagens, desinfeção de instalações, serviços de vigilância, recolha e reboque de viaturas, licenças às Autarquias, taxas relativas a prestações de serviços, de acordo com a determinação do âmbito das contas do PCIPSS.

Atendendo ao âmbito residual e diversificado desta conta, é conveniente proceder-se à sua desagregação por subcontas. Consoante essa desagregação, devem ser adaptados os critérios usados em outras contas, para definir um que se adequa melhor à variação proporcional do custo em questão.

No caso de não haver essa desagregação, a sugestão é a de utilizar o critério do número real de utentes.

- **Impostos**

A conta de Impostos é utilizada para registar os impostos que a Instituição suporta, não sendo em princípio muito utilizada, em virtude de estas estarem na maior parte das vezes isentas de imposto.

Face ao imposto suportado, deve utilizar-se o critério que melhor se adapte à situação em concreto.

Como solução residual, aplicar-se-á a regra do número real de utentes para quantificar a imputação do custo às valências.

- **Custos com o pessoal**

O PCIPSS determina que nesta conta se registam as remunerações ao pessoal da Instituição (incluindo os seus Órgãos Sociais), seja qual for o motivo que as determine, bem como os encargos sociais de conta da Instituição e os gastos de carácter social, obrigatórios ou facultativos.

Remunerações certas

Esta conta regista as remunerações ilíquidas pagas aos órgãos sociais e ao pessoal da Instituição, bem como o subsídio de férias, subsídio de Natal e as diuturnidades, como vem determinado no PCIPSS

Remunerações adicionais

Nesta conta são contabilizados os encargos com o subsídio de alimentação, as horas extraordinárias, as ajudas de custo, e as gratificações, entre outras.

Encargos sobre remunerações

Esta conta regista obrigatoriamente os encargos sobre remunerações que sejam suportados pela Instituição, conforme especificado no PCIPSS.

Seguros de acidentes profissionais e doenças profissionais

Aqui são contabilizados os custos com seguros directamente relacionados com o pessoal. Possuir um seguro de acidentes de trabalho é obrigatório para qualquer entidade que tenha trabalhadores ao seu serviço. O número da apólice de seguro e o nome da seguradora, tem que estar mencionado no recibo de remuneração.

Outros custos com o pessoal

Esta conta agrega factos residuais ligados a dispêndios com o pessoal da Instituição que não cabem nas rubricas anteriormente tratadas. Fazem parte desta conta, nomeadamente, as indemnizações por despedimento, apoio médico e vestuário e calçado dos funcionários. Também se podem contabilizar nesta conta, as verbas com contratos de prestação de serviços de Higiene, Segurança e Saúde no Trabalho.

Na conta Custos com o Pessoal, os custos estão separados por valência, à excepção das remunerações e encargos sociais do pessoal comum, seguros de acidentes de trabalho e outros custos com o pessoal, que estão agregados numa mesma conta.

Coloca-se então a questão de saber como imputar os custos comuns dos Custos com o Pessoal às diferentes valências, existindo diversas hipóteses, nomeadamente:

- Pelo valor das remunerações certas do pessoal afecto às valências;
- Pelo número real de utentes em cada valência; ou
- Pelo número de funcionários afectos a cada valência.

O valor das remunerações de cada funcionário pode variar e pode não ser homogêneo de valência para valência. No ATL, em princípio, há maior número de funcionários qualificados do que no Jardim-de-Infância, pois no ATL os professores são em maior número do que os auxiliares, que terão um ordenado muito inferior.

O número real de utentes pode não ser uma boa base porque na valência do Jardim é necessário haver mais funcionários por cada utente do que no ATL. Igualmente o número de funcionários, poderá não ser também um bom indicador visto existir discrepância entre os ordenados de cada um dos funcionários.

Há ainda um ponto que torna a escolha da base de imputação de difícil aplicação, que é quando um funcionário deixa de estar afecto a uma valência para substituir um

colega de outra valência por períodos mais ou menos alargados, informação essa que dificilmente chegará à contabilidade para, no processamento dos ordenados, o desafectar a uma valência e o afectar a outra.

Assim, a base de imputação que poderá ser a mais aproximada da realidade é a do valor das remunerações de cada valência, pois, salvaguardando algumas excepções, a proporção entre utentes e profissionais será a mesma aumentando ou diminuindo o número de utentes. A relação entre profissionais qualificados e não qualificados também será a mesma. Assim, os custos comuns deverão ser imputados de acordo com o valor das remunerações por valência.

Vejamos por exemplo o caso dos seguros de acidentes de trabalho, em que há uma variação de acordo com os ordenados. Já o caso da medicina no trabalho, varia de acordo com o número de funcionários, mas não será de grande importância quando o valor não for materialmente relevante face aos outros custos.

O ideal é que seja feita uma divisão detalhada dos custos comuns e recorrendo ao bom senso, adoptar o critério que melhor se adequa ao caso em questão.

- **Benefícios processados e outros custos operacionais**

Esta conta, agrega os gastos efectuados com benefícios processados e outros custos operacionais, como sejam, quotizações, ofertas e amostras de existências, apoio pecuniário a carenciados e gratificações de estímulo a utentes, entre outros.

Benefícios processados

De acordo com o âmbito das contas do PCIPSS, nesta conta são registados os benefícios processados a utentes pela Instituição, cujo objectivo principal é a concessão de benefícios (pensões de reforma, pensões de sobrevivência, subsídios por morte, entre outros).

Esta rubrica não é por norma muito utilizada, fazendo no entanto parte da Demonstração dos Resultados por Valências, e como o benefício está directamente ligado aos utentes, a base de imputação a utilizar deverá ser a do número real de utentes.

Quotizações

As IPSS podem estar associadas a organizações, como seja a União Distrital das IPSS, ou a Confederação Nacional das IPSS. Por norma o valor da quota é calculado de acordo com parâmetros de actividade. Assim, estes gastos deverão ser imputados às valências segundo o critério do número real de utentes.

Ofertas e amostras de existências

Segundo o PCIPSS, esta conta regista as ofertas e amostras de existências próprias, por contrapartida da conta Regularização de existências. Um exemplo deste facto, pode ser a oferta de excedentes de produtos hortícolas produzidos pela Instituição, a famílias carenciadas. Estas ofertas devem ser imputadas Às valências de acordo com o número real de utentes sendo este o critério geral.

Apoio pecuniário a carenciados

A IPSS pode dar apoio pecuniário a carenciados. Este apoio, não sendo finalidade principal da IPSS, é prestado pela instituição como um todo, devendo por isso ser imputado às valências de acordo com a sua dimensão através do número real de utentes.

Gratificações de estímulo a utentes

Dependendo do tipo de Instituição, esta pode dar gratificações aos seus utentes, para os premiarem por bom comportamento, ou porque tiveram boas notas na escola. Em princípio, as gratificações não são atribuídas a todos os utentes, mas poderão sê-lo de um modo proporcional. Assim, as gratificações prestadas aos utentes, devem ter como base de imputação às valências o número real de utentes, no caso de não ser possível apurar a valência ou valências a quem foi entregue a gratificação.

• Amortizações

O âmbito das contas do PCIPSS determina que a conta Amortizações⁴⁸ deve registar a depreciação das Imobilizações Corpóreas e Incorpóreas ocorridas no exercício.

⁴⁸ De acordo com Costa e Alves (2005:771), amortização é a “*imputação sistemática a gastos da quantia amortizável de um activo imobilizado corpóreo ao longo da sua vida útil*”.

O PCIPSS impõe a utilização de taxas de amortização específicas de acordo com a natureza dos bens, sempre que estes tenham uma vida útil limitada, não abordando no entanto qual o método de cálculo a utilizar. O normativo refere que a amortização deve ser sistemática durante o período de vida útil⁴⁹ do Activo. Esta abordagem contraria o previsto no POC e no SNC, onde refere que as amortizações deverão ser calculadas de acordo com o uso dos bens. Nas IPSS, a fixação de taxas pode deturpar a realidade, mas serve para uniformizar os critérios em todas as IPSS, melhorando a comparabilidade entre Instituições. Por outro lado esta comparabilidade está desde logo posta em causa, pois a realidade de uma Instituição é diferente da de outra Instituição, como por exemplo no caso de um computador que é usado por 2 utentes numa Instituição e noutra já é usado por 10, ou o caso de uma viatura que faz o dobro dos quilómetros numa Instituição do que em outra. As taxas fixadas pelo PCIPSS, são obsoletas para os dias de hoje e seria necessário efectuar uma actualização das mesmas, ajustando-as à realidade. Por exemplo, é neste momento difícil que um computador dure 5 anos, logo deveria haver uma taxa de amortização superior, para reduzir a vida útil destes bens. Assim, as taxas de amortização deveriam ser deixadas ao critério de quem conhece a realidade da Instituição e sabe qual a vida útil dos activos que utiliza para a prossecução dos seus fins.

A imputação do custo das Amortizações pelas valências, deve ser efectuado de acordo com o uso atribuído aos equipamentos, como se segue:

- a) As amortizações com edificações ligeiras, e outros edifícios e construções devem ser imputadas às valências de acordo com a área em metros quadrados ou em função da percentagem, em que cada uma das valências ocupa nos edifícios;
- b) As amortizações do equipamento básico e das ferramentas e utensílios, serão em princípio utilizados directamente em cada valência. Neste caso, sem uma contabilidade analítica apropriada não conseguiremos com rigor saber o valor a imputar a cada valência. No entanto, pode ser utilizado o critério do número real de utentes, pois quantos mais utentes houver, mais equipamentos são necessários para satisfazer as suas necessidades;

⁴⁹ A vida útil de um activo imobilizado, é o período de tempo ao longo do qual se espera que a entidade use esse activo. O valor do activo é actualizado de acordo com o seu uso.

- c) As amortizações com equipamento de transporte devem ser imputadas a cada valência de acordo com o seu uso. É normal que cada viatura esteja afectada directamente a uma valência em especial, logo, mesmo que não esteja explícito na informação financeira, deve haver uma definição prévia da Direcção da Instituição no sentido de saber o grau de afectação das viaturas, e seguidamente separar as respectivas amortizações pelas valências, uma vez que as amortizações das viaturas são feitas individualmente e não globalmente;
- d) O equipamento administrativo é utilizado pelo departamento administrativo e a sua amortização é considerada um custo comum. Tendo como pressuposto de que serão necessários tantos mais equipamentos quantos mais utentes existirem, e tendo consciência que o seu uso variará na mesma proporção, o critério a utilizar para a repartição da amortização dos equipamentos administrativos deverá ser o do número real de utentes;
- e) Relativamente às amortizações com equipamento informático e programas de computador, coloca-se a questão de saber quem usufrui da sua utilização. Estes podem ser usados pelos utentes, pelos Educadores e Professores e pelos Serviços Administrativos. Supostamente haverá um computador por cada utente ou não, pelo que a Direcção da IPSS deve identificar a proporção que existe entre o número de utentes e a sua utilização e ainda ponderar a situação dos equipamentos que estão afectos às áreas comuns. Conseguir-se-á então um indicador que servirá de base à imputação dos gastos por valências.

- **Provisões**

A conta Provisões regista a variação positiva da estimativa de riscos, em cada espécie de provisão, entre dois períodos contabilísticos consecutivos, que tiver carácter operacional.

Os custos contabilizados nesta conta, quando movimentada, deverão ser afectados às valências caso não haja contabilidade analítica, pelo critério que vem sendo considerado como geral, e que é a imputação de acordo com o número real de utentes.

6.3.2. IMPUTAÇÃO DOS PROVEITOS

- **Vendas**

De acordo com o PCIPSS, registam-se nesta conta as vendas de mercadorias e de produtos inerentes às actividades desenvolvidas pela Instituição e ainda os subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos. São exemplos possíveis, a venda de batas, bonés e t-shirts, entre outros adereços identificativos da Instituição para uso dos utentes. Em princípio a venda destes bens não pressupõe a obtenção de lucro. O documento justificativo da venda será o recibo emitido juntamente com a mensalidade e que deverá estar contabilizado por valências. Assim não haverá dificuldade na separação deste proveito, de maneira a imputar à valência respectiva.

- **Prestações de serviços**

Como define o PCIPSS, esta conta regista os trabalhos e serviços prestados que sejam próprios dos objectivos ou finalidades da Instituição. Poderá integrar os materiais aplicados no caso de estes não serem facturados separadamente.

O PCIPSS na sua lista de contas determina a seguinte divisão:

721 Matrículas e mensalidades de utentes

7211 Infância e juventude

72111 Creches

72112 Jardins-de-infância

72113 Creches e jardins-de-infância

72114 Actividades de tempos livres

72115 Lar de crianças e jovens

72116 Zonas de ar livre e recreio

72117 Estabelecimentos para crianças e jovens com deficiência

72118 Creches familiares

72119 Outros

7212 Família e comunidade

72121 Lares

72123 Colónias de férias

- 72124 Refeitórios*
- 72125 Apoio domiciliário*
- 72129 Outros*
- 7213 Invalidez e reabilitação*
 - 72131 Centros de reabilitação de cegos*
 - 72132 Centros de apoio pelo trabalho*
 - 72133 Centros de apoio ocupacional*
 - 72134 Lares*
 - 72135 Apoio domiciliário*
 - 72139 Outros*
- 7214 Terceira idade*
 - 72141 Lares*
 - 72142 Centros de dia*
 - 72143 Apoio domiciliário*
 - 72144 Centros de convívio*
 - 72145 Recolhimentos*
 - 72146 Residência para pessoas idosas*
 - 72147 Colónias de férias*

Estas contas deverão ser utilizadas de acordo com os serviços que as IPSS praticarem, devendo as Instituições emitir recibo para cada utente e discriminar a valência e o que está a ser pago. A contabilidade, respeitando o preconizado no PCIPSS, deverá contabilizar os recibos na conta mais apropriada e caso não haja uma conta que se adapte ao movimento, deverá criar uma para o efeito. Assim, ao proceder-se à elaboração da Demonstração dos Resultados por Valências, não haverá dificuldades na distribuição das verbas por valência.

Comparticipação de utentes

A conta participação de utentes agrega em si vários tipos de participações, nomeadamente as relacionadas com a constituição de Fundações, ou as participações para actividades lúdicas, como por exemplo para colónias de férias, transportes e alimentação, quando os utentes se encontrem em actividades no exterior da Instituição.

À semelhança do que foi exposto para as matrículas e mensalidades de utentes, aqui também não haverá dificuldade na separação por valências das diferentes verbas, por estas se apresentarem por rubricas distintas na contabilidade.

Serviços Sociais

A Conta serviços sociais como vem indicado no PCIPSS, engloba receitas de fornecimento de serviços sociais prestados pela Instituição, como por exemplo, de refeitórios, de cantinas, de serviços de saúde e outros, a empregados (preços sociais) e a carenciados não utentes (preços simbólicos). Estes serviços, mesmo não tendo ligação directa com as valências, deverão ser-lhes imputados de acordo com o critério do número real de utentes.

- **Proveitos suplementares**

De acordo com o PCIPSS, esta conta integra os proveitos inerentes ao valor acrescentado da Instituição, das actividades que não sejam próprias dos objectivos principais da Instituição, existindo as seguintes subcontas para integração dos proveitos:

732 Aluguer de equipamento

733 Venda de energia

734 Estudos, projectos e assistência tecnológica

736 Desempenho de cargos sociais noutras entidades

738 Não especificadas inerentes ao valor acrescentado

Como a explicação que o próprio PCIPSS insere, no capítulo que trata do âmbito das contas, serão aqui contabilizadas as prestações de serviços que não têm a ver com as finalidades não lucrativas da IPSS e que serão alvo de tributação em IVA.

Relativamente às contas atrás referidas, não se destinam por norma a beneficiar uma valência em especial, mas sim a Instituição como um todo, sendo que, deverão ser divididas de igual forma pelas diversas valências.

- **Comparticipações e subsídios à exploração**

Esta conta, segundo o PCIPSS, regista as participações para esquemas complementares de pensões e subsídios recebidos de diferentes entidades, para a

concessão de benefícios processados através da conta Benefícios Processados. Situações verificadas nomeadamente em Fundações. Regista também as verbas concedidas à Instituição a título de subsídios de funcionamento, com a finalidade de reduzir custos ou aumentar proveitos sobre cuja atribuição ao exercício não se ofereçam dúvidas.

O PCIPSS indica as seguintes subdivisões da conta Comparticipações e Subsídios à Exploração:

741 Do Sector Público Administrativo

7411 Centro Regional de Segurança Social

74111 Infância e Juventude

7411111 Creches

7411112 Creches familiares

7411113 Jardins de infância

7411114 Creches e jardins de infância

7411115 Centros de actividades de tempos livres

7411116 Lares e internatos para crianças e jovens

7411117 Estabelecimentos para crianças e jovens com deficiência

7411118 Apoio domiciliário

7411119 Zonas de ar livre e recreio

7411131 Subsídios eventuais

74112 Família e Comunidade

7411211 Lares

7411212 Albergues nocturnos

7411213 Colónias de férias

7411214 Refeitórios

7411215 Serviços de acolhimento

7411216 Apoio domiciliário

7411231 Subsídios eventuais

74113 Invalidez e Reabilitação

7411311 Centros de reabilitação de cegos

7411312 Centros de apoio pelo trabalho

7411313 Centros de apoio ocupacional

7411314 Lares

7411315 Apoio domiciliário

7411329 Prevenção e reabilitação de deficientes

7411331 Subsídios eventuais

74114 Terceira Idade

741141 Lares

741142 Centros de dia
741143 Centros de convívio
741144 Apoio domiciliário
7411415 Recolhimentos
7411416 Residência para pessoas idosas
7411417 Colónias de férias
7411431 Subsídios eventuais

7414 Fundo do Socorro Social

7415 Autarquias

7416 Governo Civil

7417 Santa Casa da Misericórdia

742 Do Sector Público Empresarial

743 De Empresas Privadas

745 Do Exterior

7451 Fundo Social Europeu

As comparticipações da Segurança social transferidas mensalmente para as Instituições, face a Acordos de Cooperação celebrados entre as Instituições e a Tutela, são definidas para as respostas sociais exercidas e mediante o número de utentes acordado.

Há variadíssimas situações que podem ocorrer, mas todas elas vêm discriminadas no ofício informativo da transferência mensal e que serve de base ao lançamento contabilístico. Face ao exposto, a contabilidade classifica as verbas recebidas por valência não criando obstáculos à elaboração correcta da Demonstração dos Resultados por Valências.

Quanto aos demais subsídios previstos no plano de contas, em princípio serão concedidos com um objectivo específico, pelo que a sua inserção na valência correcta é pacífica.

- **Trabalhos para a própria Instituição**

Esta conta segundo o PCIPSS, regista os trabalhos que a Instituição realiza para si mesma, sob sua administração directa, aplicando meios próprios ou adquiridos para o efeito e que se destinam ao seu imobilizado, ou que sejam de repartir por vários exercícios. Regista, também, o valor da produção dos autoconsumos a imputar às várias valências, por contrapartida da conta Regularização de Existências.

A Instituição, poderá produzir materiais diversos para consumo próprio. Um exemplo é o da existência de uma horta, em que são cultivados géneros alimentares, transformados na cozinha e servidos aos utentes. Neste caso e de preferência mensalmente, deverá ser elaborado um documento em que são avaliados os produtos colhidos e consumidos. O custo irá aparecer no fim do ano (se for utilizado o sistema de inventário intermitente), na conta Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas. O critério de repartição desta rubrica deverá ser o já estabelecido para a rubrica de custos, pelo que o coeficiente de imputação da conta Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas, deverá ser o mesmo a utilizar para a conta Trabalhos para a Própria Instituição.

A Instituição pode também produzir bens a integrar no seu imobilizado, como seja a construção de equipamentos, por funcionários habilitados para o efeito.

Nestas situações, e caso não haja separação na contabilidade, a imputação às valências deverá ser feita de acordo com a rubrica de custo equiparada. Nas imobilizações Corpóreas, a imputação deverá seguir o mesmo método utilizado aquando da imputação das Amortizações.

- **Outros proveitos operacionais**

O PCIPSS determina que, nesta conta se registam os proveitos, alheios ao valor acrescentado, das actividades que não sejam próprias dos objectivos principais da Instituição, nomeadamente:

Quotizações

Jóias

Estes proveitos embora não estejam directamente relacionados com os fins estatutários das Instituições, não são sujeitos a impostos, que é o caso das quotas de associados da Instituição ou jóias de inscrição.

Os proveitos obtidos, não havendo separação feita na contabilidade, devem ser imputados de acordo com o número real de utentes.

Concluídos os comentários às contas que permitem a obtenção do Resultado Operacional, é possível concluir que, longe do que seria desejável, não é possível obter uma fórmula matemática que possa dar solução à determinação exacta do coeficiente de imputação para todas as Instituições. Todas são diferentes umas das outras e todas, mesmo que tendo as mesmas valências se tornam diferentes, quer pela sua localização geográfica ou cultural, quer pelas próprias pessoas que nelas se inserem.

As notas dadas para cada conta são apenas soluções, de certa forma pouco desenvolvidas e poderão não ter aplicação em todas as Instituições, cabendo ao Técnico que elaborar a Demonstração dos Resultados por Valências fazer o seu juízo e identificar a melhor forma de imputar os custos e os proveitos às valências.

7. UM ESTUDO DE CASO. APLICAÇÃO DE DOIS MÉTODOS DE ELABORAÇÃO DA DRV A CASOS REAIS

Iremos elaborar um estudo a um conjunto de IPSS visando identificar o grau de utilidade da Demonstração dos Resultados por Valências, procurando igualmente concluir sobre as vantagens da sua elaboração e utilização como ferramenta de gestão.

A população a analisar é de cinco IPSS como se apresenta abaixo:

- Centro Social e Paroquial de S. Miguel de Nevogilde (CSPSMN);
- Centro de Bem-Estar Social de Nossa Senhora do Socorro (CBESNSS);
- Obra Social do Sagrado Coração de Maria de Braga (OSSCMB);
- Obra Social do Sagrado Coração de Maria de Guimarães (OSSCMG);
- Obra Social do Sagrado Coração de Maria de Portalegre (OSSCMP).

Estas IPSS forneceram as suas contas anuais de 2008 para a elaboração do estudo. Encontram-se localizadas em Portugal Continental, maioritariamente no Norte, mas com características sócio-económicas diferenciadas. As valências que estas Instituições têm são no âmbito da Infância e Juventude.

As Instituições podem ser apresentadas como se segue:

QUADRO 23- IPSS ANALISADAS

Instituição	Localização	Valências
CSPSMN	Distrito do Porto Concelho do Porto	Creche Jardim-de-Infância ATL
CBESNSS	Distrito do Porto Concelho do Porto	Jardim-de-Infância ATL
OSSCMB	Distrito de Braga Concelho de Braga	Creche Jardim-de-Infância ATL
OSSCMG	Distrito de Braga Concelho de Guimarães	Creche Jardim-de-Infância ATL
OSSCMP	Distrito de Portalegre Concelho de Portalegre	CAT

Fonte: Elaboração própria.

7.1. QUESTIONÁRIO À DIRECÇÃO DAS INSTITUIÇÕES

Visando responder às interrogações suscitadas na apresentação do estudo, foi elaborado um questionário com nove questões que foi apresentado à Direcção das Instituições atrás indicadas e que foram respondidas pelo representante da Direcção mandatado para o efeito. As questões são as seguintes:

1. Qual é o meio ambiente sócio-económico onde está situada a instituição?
2. Qual é a condição económica das famílias?
3. Qual é o tipo de valências a que prestam serviço?
4. Qual é o número de utentes com acordo de cooperação com a Segurança Social e qual é o número total de utentes (real) por cada valência?
5. Relativamente ao espaço físico, qual é a área do edifício em percentagem, ou em metros quadrados, que cada valência ocupa?

6. Quantos funcionários estão afectos a cada valência e qual é o número de utentes por funcionário?
7. Qual é o número de utentes que almoça e/ou lancha? A mesma questão para os funcionários. Qual é a proporção entre o valor de um almoço, relativamente ao valor de um lanche?
8. Quanto a viaturas, quais são as valências que as utilizam? Qual o número de utentes por valência?
9. Efectuar uma breve análise ao balancete contabilístico, referindo os custos e os proveitos afectos a cada valência.

7.2. CARACTERIZAÇÃO DAS INSTITUIÇÕES COM BASE NO QUESTIONÁRIO

Recebidos os questionários e efectuado o respectivo tratamento, foi possível compilar as respostas que esquematicamente reproduzimos abaixo:

**QUADRO 24 - SÍNTESE DAS RESPOSTAS AO QUESTIONÁRIO DA INSTITUIÇÃO CENTRO
SOCIAL E PAROQUIAL DE S. MIGUEL DE NEVOGILDE**

Questão n.º	Questões	Instituição A
1	Meio ambiente	Urbano
2	Condição económica das famílias	Classe média a alta
3	Valências	Creche Jardim-de-infância ATL
4	N.º Utentes:	
4.1	Com acordo	Creche - 40 Jardim-de-infância - 86 ATL - 80
4.2	N.º total de utentes	Creche - 65 Jardim-de-infância - 87 ATL - 178
5	Espaço físico:	
5.1	Área do edifício/área por valência	Creche - 20% Jardim-de-infância - 25% ATL - 30% Comum - 25%
6	N.º Funcionários por valência	Creche - 13 Jardim-de-infância - 10 ATL - 10 Comum - 16
7	Refeições:	
7.1	N.º de utentes que almoçam	Creche - 65 Jardim-de-infância - 87 ATL - 160
7.2	N.º de utentes que lancham	Creche - 65 Jardim-de-infância - 87 ATL - 140
7.3	N.º de funcionários que almoçam	48
8	Viaturas:	3
8.1	Afectas a cada valência	0
8.2	De uso geral	3
9	Análise do Balancete:	
9.1	Conta 61 - Custo Merc. Ven. Mat.C.	Comum a todas as valências
9.2	Conta 62 - Forn. Serviços Externos	Comum a todas as valências
9.3	Conta 63 - Impostos	Comum a todas as valências
9.4	Conta 64 - Custos com o Pessoal	Os custos estão discriminados por valências. São comuns os Seguros de Acidentes de Trabalho e os Outros Custos com o Pessoal.
9.5	Conta 65 - Ben. Proc. E O. Custos Op.	Comum a todas as valências
9.6	Conta 66 - Amortizações	Comum a todas as valências
9.7	Conta 67 - Provisões	Não aplicável
9.8	Conta 71 - Vendas	Não aplicável
9.9	Conta 72 - Prestações de Serviços	Os proveitos estão discriminados por valências.
9.10	Conta 73 - Proveitos Suplementares	Não aplicável
9.11	Conta 74 - Compart. E Subs. Exploraç.	Os proveitos estão discriminados por valências.
9.12	Conta 75 - Trabalhos P/ Prop. Instit.	Não aplicável
9.13	Conta 76 - O. Proveitos Operacionais	Não aplicável
9.14	Variação da Produção	Não aplicável

Fonte: Elaboração própria.

**QUADRO 25 - SÍNTESE DAS RESPOSTAS AO QUESTIONÁRIO DA INSTITUIÇÃO CENTRO DE
BEM-ESTAR SOCIAL DE NOSSA SENHORA DO SOCORRO**

Questão n.º	Questões	Instituição B
1	Meio ambiente	Urbano
2	Condição económica das famílias	Classe baixa a muito baixa
3	Valências	Jardim-de-infância ATL
4	N.º Utentes:	
4.1	Com acordo	Jardim-de-infância - 66 ATL - 61
4.2	N.º total de utentes	jardim-de-infância - 56 ATL - 47
5	Espaço físico:	
5.1	Área do edifício/área por valência	Jardim-de-infância - 45% ATL - 25% Comum - 30%
6	N.º Funcionários por valência	Jardim-de-infância - 7 ATL - 2 Comum - 7
7	Refeições:	
7.1	N.º de utentes que almoçam	Jardim-de-infância - 56 ATL - 10
7.2	N.º de utentes que lancham	Jardim-de-infância - 56 ATL - 0
7.3	N.º de funcionários que almoçam	13
8	Viaturas:	1
8.1	Afectas a cada valência	0
8.2	De uso geral	1
9	Análise do Balancete:	
9.1	Conta 61 - Custo Merc. Vend. Mat.C.	Comum a todas as valências
9.2	Conta 62 - Forn. Serviços Externos	Comum a todas as valências
9.3	Conta 63 - Impostos	Comum a todas as valências
9.4	Conta 64 - Custos com o Pessoal	Os custos estão discriminados por valências. São comuns os Seguros de Acidentes de Trabalho.
9.5	Conta 65 - Ben. Proc. E O. Custos Op.	Comum a todas as valências
9.6	Conta 66 - Amortizações	Comum a todas as valências
9.7	Conta 67 - Provisões	Não aplicável
9.8	Conta 71 - Vendas	Não aplicável
9.9	Conta 72 - Prestações de Serviços	Os proveitos estão discriminados por valências.
9.10	Conta 73 - Proveitos Suplementares	Não aplicável
9.11	Conta 74 - Compart. E Subs. Exploraç.	Os proveitos estão discriminados por valências.
9.12	Conta 75 - Trabalhos P/ Prop. Instit.	Não aplicável
9.13	Conta 76 - O. Proveitos Operacionais	Não aplicável
9.14	Variação da Produção	Não aplicável

Fonte: Elaboração própria.

**QUADRO 26 - SÍNTESE DAS RESPOSTAS AO QUESTIONÁRIO DA INSTITUIÇÃO OBRA SOCIAL DO
SAGRADO CORAÇÃO DE MARIA DE BRAGA**

Questão n.º	Questões	Instituição C
1	Meio ambiente	Urbano
2	Condição económica das famílias	Classe média
3	Valências	Creche Jardim-de-infância ATL
4	N.º Utentes:	
4.1	Com acordo	Creche - 68 Jardim-de-infância - 150 ATL - 64
4.2	N.º total de utentes	Creche - 69 Jardim-de-infância - 151 ATL - 64
5	Espaço físico:	
5.1	Área do edifício/área por valência	Creche - 30% Jardim-de-infância - 35% ATL - 20% Comum - 15%
6	N.º Funcionários por valência	Creche - 10 Jardim-de-infância - 12 ATL - 3 Comum - 21
7	Refeições:	
7.1	N.º de utentes que almoçam	Creche - 69 Jardim-de-infância - 151 ATL - 29
7.2	N.º de utentes que lancham	Creche - 69 Jardim-de-infância - 151 ATL - 29
7.3	N.º de funcionários que almoçam	43
8	Viaturas:	1
8.1	Afectas a cada valência	ATL - 1
8.2	De uso geral	0
9	Análise do Balancete:	
9.1	Conta 61 - Custo Merc. Vend. Mat.C.	Comum a todas as valências
9.2	Conta 62 - Forn. Serviços Externos	Comum excepto: Conta Deslocações e Estadas de Utentes que são custos exclusivos do ATL
9.3	Conta 63 - Impostos	Não aplicável
9.4	Conta 64 - Custos com o Pessoal	Os custos estão discriminados por valências. Mas há também custos comuns.
9.5	Conta 65 - Ben. Proc. E O. Custos Op.	Comum a todas as valências
9.6	Conta 66 - Amortizações	Comum a todas as valências
9.7	Conta 67 - Provisões	Não aplicável
9.8	Conta 71 - Vendas	Não aplicável
9.9	Conta 72 - Prestações de Serviços	Os proveitos estão discriminados por valências.
9.10	Conta 73 - Proveitos Suplementares	Não aplicável
9.11	Conta 74 - Compart. E Subs. Exploraç.	Os proveitos estão discriminados por valências.
9.12	Conta 75 - Trabalhos P/ Prop. Instit.	Não aplicável
9.13	Conta 76 - O. Proveitos Operacionais	Comum a todas as valências
9.14	Variação da Produção	Não aplicável

Fonte: Elaboração própria.

**QUADRO 27 - SÍNTESE DAS RESPOSTAS AO QUESTIONÁRIO DA INSTITUIÇÃO OBRA SOCIAL DO
SAGRADO CORAÇÃO DE MARIA DE GUIMARÃES**

Questão n.º	Questões	Instituição D
1	Meio ambiente	Urbano/rural
2	Condição económica das famílias	Classe média
3	Valências	Creche Jardim-de-infância ATL
4	N.º Utentes:	
4.1	Com acordo	Creche - 40 Jardim-de-infância - 150 ATL - 240
4.2	N.º total de utentes	Creche - 45 Jardim-de-infância - 160 ATL - 260
5	Espaço físico:	
5.1	Área do edifício/área por valência	Creche - 28% Jardim-de-infância - 30% ATL - 40% Comum - 12%
6	N.º Funcionários por valência	Creche - 6 Jardim-de-infância - 12 ATL - 18 Comum -14
7	Refeições:	
7.1	N.º de utentes que almoçam	Creche - 45 Jardim-de-infância - 160 ATL - 160
7.2	N.º de utentes que lancham	Creche - 45 Jardim-de-infância - 160 ATL - 260
7.3	N.º de funcionários que almoçam	45
8	Viaturas:	1
8.1	Afectas a cada valência	ATL - 1
8.2	De uso geral	0
9	Análise do Balancete:	
9.1	Conta 61 - Custo Merc. Vend. Mat.C.	Comum a todas as valências
9.2	Conta 62 - Forn. Serviços Externos	Comum excepto: Conta Deslocações e Estadas de Utentes e Honorários que são custos exclusivos do ATL
9.3	Conta 63 - Impostos	Comum
9.4	Conta 64 - Custos com o Pessoal	Os custos estão discriminados por valências. São comuns os custos com estagiários e seguros de acidentes de trabalho.
9.5	Conta 65 - Ben. Proc. E O. Custos Op.	Comum a todas as valências
9.6	Conta 66 - Amortizações	Comum, excepto custos com o edifício que são exclusivos do ATL
9.7	Conta 67 - Provisões	Não aplicável
9.8	Conta 71 - Vendas	Não aplicável
9.9	Conta 72 - Prestações de Serviços	Os proveitos estão discriminados por valências.
9.10	Conta 73 - Proveitos Suplementares	Não aplicável
9.11	Conta 74 - Compart. E Subs. Exploraç.	Os proveitos estão discriminados por valências.
9.12	Conta 75 - Trabalhos P/ Prop. Instit.	Não aplicável
9.13	Conta 76 - O. Proveitos Operacionais	Não aplicável
9.14	Variação da Produção	Não aplicável

Fonte: Elaboração própria.

**QUADRO 28 - SÍNTESE DAS RESPOSTAS AO QUESTIONÁRIO DA INSTITUIÇÃO OBRA SOCIAL DO
SAGRADO CORAÇÃO DE MARIA DE PORTALEGRE**

Questão n.º	Questões	Instituição E
1	Meio ambiente	Rural
2	Condição económica das famílias	Classe baixa
3	Valências	CAT
4	N.º Utentes:	
4.1	Com acordo	CAT - 24
4.2	N.º total de utentes	CAT - 24
5	Espaço físico:	
5.1	Área do edifício/área por valência	CAT - 60% Comum - 40%
6	N.º Funcionários por valência	CAT - 12
7	Refeições:	
7.1	N.º de utentes que almoçam	CAT - Os 24 utentes fazem todas as refeições
7.2	N.º de utentes que lancham	
7.3	N.º de funcionários que almoçam	12
8	Viaturas:	1
8.1	Afectas a cada valência	CAT - 1
8.2	De uso geral	0
9	Análise do Balancete:	
9.1	Conta 61 - Custo Merc. Vend. Mat.Consumidas.	Existe contabilidade analítica por ter coexistido com a valência CAT um projecto financiado, denominado por "Ser criança".
9.2	Conta 62 - Forn. Serviços Externos	
9.3	Conta 63 - Impostos	
9.4	Conta 64 - Custos com o Pessoal	
9.5	Conta 65 - Ben. Proc. E O. Custos Op.	
9.6	Conta 66 - Amortizações	
9.7	Conta 67 - Provisões	
9.8	Conta 71 - Vendas	
9.9	Conta 72 - Prestações de Serviços	
9.10	Conta 73 - Proveitos Suplementares	
9.11	Conta 74 - Compart. E Subs. Exploraç.	
9.12	Conta 75 - Trabalhos P/ Prop. Instit.	
9.13	Conta 76 - O. Proveitos Operacionais	
9.14	Variação da Produção	

Fonte: Elaboração própria.

Compilada toda a informação e utilizando as contas do Exercício de 2008 e o balancete analítico do mês de regularização fornecido por cada IPSS, elaborou-se por cada Instituição a Demonstração dos Resultados por Valências tomando por base as

sugestões anteriormente facultadas. Com esse fim, foram preparados mapas auxiliares para efectuar os cálculos necessários à obtenção da DRV por cada IPSS. Foi ainda elaborada a DRV para cada IPSS, de acordo com o método do PCPSS Explicado, para servir de termo de comparação. Todos os mapas elaborados serão anexados ao presente trabalho. Nestes mapas os campos a sombreado referem-se a custos comuns que foram imputados às diversas valências, através de coeficientes de imputação já definidos, ou a definir.

7.3. ANÁLISE E ESTUDO COMPARATIVO DA DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR VALÊNCIAS

Elaboradas as DRV para todas as Instituições, utilizando o método do PCIPSS⁵⁰ e utilizando o método sugerido, consegue-se comparar os resultados obtidos de forma a chegar a algumas conclusões. O quadro seguinte facilita a análise da questão:

⁵⁰ Não foi feita DRV para a Obra Social do Sagrado Coração de Maria de Portalegre de acordo com o método do PCIPSS, porque esta já possui contabilidade analítica, por lhe ser imposta pelo *Projecto Ser Criança* e que permitiu elabora-la directamente sem ter que recorrer a coeficientes para imputar os custos e os proveitos às valências, que são duas, o CAT e o Projecto.

QUADRO 29 – COMPARATIVO ENTRE OS RESULTADOS POR VALÊNCIA E OS CUSTOS POR UTENTE, NAS IPSS

Valores em euros

Instituição	Valências	Resultado por Valência		Custo por utente	
		Método PCIPSS	Método sugerido	Método PCIPSS	Método sugerido
CSPSMN	Creche	-80.525,77	-31.200,77	5.229,45	4.470,60
	Jardim-de-Infância	32.446,02	77.995,27	4.294,28	3.770,73
	ATL	34.069,52	-60.804,72	1.060,45	1.593,45
CBESNSS	Jardim-de-Infância	-20.290,04	-14.885,11	3.357,65	3.261,13
	ATL	92,91	-5.312,02	998,76	1.113,76
OSSCMB	Creche	-33.181,06	-23.282,40	4.397,91	4.253,30
	Jardim-de-Infância	47.159,22	39.549,70	3.074,02	3.124,56
	ATL	-54.086,71	-56.375,86	2.502,07	2.538,75
OSSCMG	Creche	-14.908,80	-11.494,51	4.255,08	4.179,21
	Jardim-de-Infância	255.137,98	243.333,89	1.865,94	1.939,72
	ATL	-68.404,99	-60.015,19	2.024,10	1.991,83
OSSCMP	CAT	-48.774,85	-48.774,85	10.739,10	10.739,10
	Projecto	-4.771,38	-4.771,38	Não aplicável	Não aplicável

Fonte: Elaboração própria

Este quadro permite relacionar os valores obtidos e analisar as diferenças detectadas. A análise comparativa tem em conta os resultados por valências e os resultados por utente relativamente ao método proposto e ao método do PCIPSS Explicado.

Na Instituição Centro Social e Paroquial de S. Miguel de Nevogilde, os valores encontrados são díspares de um método para o outro. Na valência de Creche, no método do PCIPSS, o resultado é de €80.525,77 negativos, enquanto que, pela aplicação do método proposto, o resultado é também negativo, mas de mais €49.325,00, sendo o seu resultado negativo em €30.200,77. No Jardim-de-infância, já com resultados positivos em ambos os métodos, há uma diferença entre ambos de €45.549,25, sendo que o resultado com o método do PCIPSS é de €32.446,02 e com o novo método é de €77.995,27. No ATL, a discrepância de valores continua a manter-se, sendo no método do PCIPSS de €34.069,52 e no método proposto o valor é negativo de €60.804,72, perfazendo uma diferença de €94.874,24. As discrepâncias são consideráveis, em especial nesta última valência, em que pelo método do PCIPSS, o ATL tem um valor muito positivo e pelo método sugerido tem um valor muito negativo. Quanto aos custos por utente, estes são

mais elevados no método do PCIPSS do que no método proposto, excepto na valência do ATL, em que estes são mais elevados do que no método do PCIPSS.

Na Instituição Centro de Bem-Estar Social de Nossa Senhora do Socorro, as diferenças também se verificam. Há uma diferença entre métodos de €5.404,93 no Jardim-de-Infância, em que os resultados nos dois métodos são negativos, em €20.290,04 no método do PCIPSS e de €14.885,11 no método sugerido. No ATL o resultado passa de um valor positivo de €92,91, para um valor negativo de €5.312,02, sendo que é aqui que existe a maior divergência entre métodos. Relativamente aos custos por utente, as oscilações não são significativas como aconteceu no Centro Social e Paroquial de S. Miguel de Nevogilde, comparando os dois métodos.

As divergências continuam a notar-se na Instituição Obra Social do Sagrado Coração de Maria de Braga, muito embora não haja passagem de um valor negativo para um valor positivo ou vice-versa como aconteceu nas duas primeiras entidades analisadas. A Creche apresenta resultados em que, entre ambos os métodos existe uma diferença de €9.898,66, tendo sido apurado no método do PCIPSS um valor de €33.181,06 negativos e no método proposto um valor também negativo de €23.282,40. No Jardim-de-infância, há uma diferença entre métodos de €7.609,52 em que, no método do PCIPSS o resultado da valência é de €47.159,22 e no novo método é de €39.549,70. Na valência de ATL o resultado apurado com o método do PCIPSS é negativo de €54.086,71 e no método proposto o resultado igualmente negativo mas de €56.375,86 totalizando uma diferença de €2.289,15. Em relação aos custos por utente não se verificam diferenças significativas.

Na Instituição Obra Social do Sagrado Coração de Maria de Guimarães, os valores apurados num e noutro método estão mais aproximados do que nas outras Instituições. Na valência de Creche há uma diferença de €3.414,29, no Jardim-de-infância há uma diferença de €11.804,09 e no ATL uma diferença de €8.389,80. Nesta Instituição as disparidades são reduzidas, mas em anos posteriores estas já podem vir a ser significativas. O mesmo se passa em relação aos custos por utente nas 3 valências, onde não há oscilações de relevo.

Na Instituição Obra Social do Sagrado Coração de Maria de Portalegre, como é utilizada a contabilidade analítica, consegue-se preencher a DRV directamente do Balancete sem ter que imputar custos e proveitos comuns às valências. No caso em

concreto, esta Instituição apenas conta com uma valência, que é um CAT que trabalhou em paralelo com o *Projecto Ser Criança*, projecto este que para se concretizar obrigou a algum rigor, nomeadamente à utilização da Contabilidade Analítica.

A serem utilizados métodos de imputação dos custos e proveitos indirectos, forçosamente se obtém resultados diferentes nas valências. O método do PCIPSS é um método matemático que não olha à condição de cada Instituição. Pelo contrário, o método proposto, para cada custo ou proveito analisa o factor que o faz variar e a partir daí imputa o custo ou o proveito à valência respectiva.

Quanto aos custos por utente, verificamos que os valores diferem de Instituição para Instituição utilizando o método do PCIPSS. Já no método proposto, as diferenças entre Instituições não são tão notórias. O quadro abaixo evidencia essa realidade:

QUADRO 30 – COMPARAÇÃO DO CUSTO POR UTENTE NO MÉTODO DO PCIPSS COM O VALOR DO CUSTO POR UTENTE NO MÉTODO PROPOSTO.

Método PCIPSS			
Instituição	Creche	Jardim de Infância	ATL
CSPSMN	5.229,45	4.294,28	1.060,45
CBESNSS	---	3.357,65	998,76
OSSCMB	4.397,91	3.074,02	2.502,07
OSSCMG	4.255,08	1.865,94	2.024,10

Método sugerido			
Instituição	Creche	Jardim de Infância	ATL
CSPSMN	4.470,60	3.770,73	1.593,45
CBESNSS	---	3.261,13	1.113,76
OSSCMB	4.253,30	3.124,56	2.502,07
OSSCMG	4.179,21	1.939,72	1.991,83

Fonte: Elaboração própria.

No método do PCIPSS, o custo por utente de cada valência, situa-se no seguinte intervalo:

- Creche, está situado entre os €4.255,08 e os €5.229,45;
- Jardim-de-infância, está situado entre os €1.865,94 e os €4.294,28;
- ATL, está situado entre os €998,76 e os €2.502,07.

No método proposto, o custo por utente de cada valência situa-se no seguinte intervalo:

- Creche, está situado entre os €4179,21 e os €4.470,60;
- Jardim-de-infância, está situado entre os €1.939,72 e os €3.770,73;
- ATL está situado, entre os €1.113,76 e os €2.593,45.

Observa-se assim que utilizando o método proposto, os valores são mais constantes do que utilizando o método do PCIPSS, isto é, o valor do custo por utente é mais consistente no método proposto, muito embora haja diferenças que obrigatoriamente se prendem com a diferente gestão e mesmo localização das Instituições.

O método do PCIPSS que está relatado no Plano Explicado, tem por base os custos directos de cada valência, ou seja, identificados os mesmos, chega-se aos coeficientes de imputação, de acordo com as percentagens de cada um nas respectivas valências. Se não for possível identificar custos directos, ou se uma valência tiver mais custos directos identificados do que outra, o resultado final poderá estar longe da realidade. É um método puramente matemático e não tem em conta inúmeros factores importantes para a imputação dos custos às diferentes valências.

Como o método do PCIPSS Explicado é altamente falível, procurou-se encontrar um método, em que todos os custos comuns sejam analisados de acordo com a sua natureza e imputados às valências de uma forma racional, utilizando um coeficiente de imputação, que faça variar o custo ou o proveito, de acordo com um referencial que seja proporcional à variação do mesmo custo, ou do proveito. Para cada conta de custos e proveitos (só os que relevam para o cálculo dos Resultados Operacionais), foram sugeridas formas de chegar a diferentes coeficientes de imputação, de acordo com a natureza das contas. Este não pretende ser um método matemático nem rígido, porque cada Instituição tem as suas particularidades, sendo impossível de o generalizar. O ideal em termos de comparabilidade entre Instituições, seria encontrar um método igual para todas, respeitando a sua individualidade, pois assim seria fácil de os utilizadores externos

compararem a Informação Financeira e tirarem as suas conclusões sobre a gestão de uma outra Instituição. Mas não, o método tem que ser de tal maneira flexível que permita adaptar-se às IPSS em geral. O ideal seria haver normas, semelhantes às Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro do SNC, que dão alternativas sobre a forma de contabilizar determinado facto, e onde o Técnico de Contabilidade faria a sua escolha utilizando critérios de rigor e bom senso.

A análise da DRV é muito importante para a gestão das Instituições porque, embora o seu objectivo não seja o lucro, estas têm que sobreviver e só o podem fazer se conseguirem uma utilização eficiente e eficaz dos recursos, que lhes são postos à disposição. Ao estudar a DRV, a Direcção pode saber qual o comportamento, e qual a contribuição dada por determinada valência para o conjunto da Instituição e se necessário instituir medidas correctivas.

No seguimento do estudo e dos resultados obtidos, conclui-se que o método de elaboração da DRV é de extrema importância, porque os resultados obtidos podem ser muito diferentes e pode levar a que tanto os utilizadores internos, como os utilizadores externos, analisem os resultados das valências de forma deturpada. O método também é importante para a Tutela, no sentido de distribuir de uma melhor maneira os montantes pelas valências e pelas diferentes Instituições e ainda saber se as Instituições estão a ter uma boa ou má gestão.

O método sugerido, é composto por um conjunto de regras que podem ser aplicadas a uma Instituição mas não ser aplicadas a outras. No entanto, o princípio geral é comum a todas essas regras, em que para afectar os custos e os proveitos às valências, é necessário encontrar um coeficiente de imputação, que varie de acordo com o aumento ou a diminuição desses mesmos custos e proveitos.

8. A DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR VALÊNCIAS. VALIDAÇÃO DA SUA IMPORTÂNCIA

Visando validar a importância da DRV como ferramenta para a gestão de uma IPSS, entrevistamos o Sr. José António Ferreira, membro da Direcção do Centro Social e Paroquial de S. Miguel de Nevogilde e do Centro de Bem-Estar Social de Nossa Senhora do Socorro, sendo ainda Técnico Oficial de Contas destas Instituições e também da Obra Social do Sagrado Coração de Maria, nos equipamentos de Braga, Guimarães e Portalegre. Conta com uma vasta experiência, tanto na área Contabilística, como na área de Gestão, sendo detentor de duas perspectivas desta problemática, a perspectiva técnica de preparador das Demonstrações Financeiras e a perspectiva interventiva face aos cargos que desempenha, ao estar presente em todas as decisões das IPSS onde assume responsabilidades de Direcção. A entrevista decorreu no dia oito de Junho de dois mil e dez, pelas dez horas, e constou de oito perguntas abertas a que o entrevistado respondeu, e que sintetizamos de seguida:

- 1) Pergunta: Tem dificuldades ao elaborar a DRV, parte integrante da Prestação de Contas anual de uma IPSS?

As dificuldades em imputar os custos gerais (sobretudo os custos, porque os proveitos são mais fáceis de encontrar) às valências, prendem-se com a ausência de pessoal destinado unicamente a fazer o seu controlo. Era necessário haver mais recursos humanos, porque a pessoa que adquire os bens, à partida não define para que valência se destina.

- 2) Pergunta: Como faz para imputar os custos comuns às valências?

O documento chega em bruto, há uma prévia pergunta para quem se destina. Ao que me respondem “uma parte foi para o ATL outra para o Jardim....”

Foram feitas experiências para tentar implementar uma contabilidade analítica. No local, no acto da aquisição atribuíam-se uma percentagem. Mas o procedimento era feito em apenas algumas compras, o que implicava que na contabilidade continuasse a

haver uma rubrica para os gastos gerais. Foi muito difícil continuar com esta experiência até que se desistiu.

No caso do material didáctico, por exemplo, a Directora diz que foram comprados jogos para várias faixas etárias. Neste caso é fácil fazer a distribuição pelas valências, por causa das idades. Mas, por exemplo, no caso do material de escritório, é muito mais difícil. Como vamos imputar o material escritório? Por exemplo, os custos com pessoal já estão atribuídos, mas quando há faltas ou substituições, já torna impossível o rigor porque era preciso recursos humanos a controlar as trocas e a registá-las. No meu entender o ganho com o rigor perde-se em custo com a admissão dos recursos humanos. Não trás vantagens. Mas em termos de produção da própria Instituição, faz sentido saber se a valência tem razão de existir ou não e se está a ser subsidiada pelas outras valências ou se subsiste sozinha. É como um produto fabricado, ao determinar qual o custo até chegar ao ponto de venda. Na minha opinião este é muito mais fácil de controlar, porque essas grandes empresas estão equipadas com pessoal para prover essa necessidade. Haverá rigor? Talvez! Onde há uma linha de produção, há a noção do custo hora máquina, do custo das matérias incorporadas no produto, tudo isso é calculado. Na aquisição da máquina para a linha de produção já se sabe os consumos de energia, mas mesmo assim não é totalmente real porque pode ter havido uma sobrecarga e por isso deve haver sempre uma margem para estas oscilações. Numa fábrica os gastos gerais de fabrico são calculados por atribuição de percentagens. Numa IPSS não pode ser tão linear, porque estamos longe de ser uma linha de montagem. Mesmo os custos directos têm algumas nuances.

3) Pergunta: Pode dar um exemplo de custos directos em que há dificuldades de imputação?

Há valores fixos que podemos calcular, como no caso dos vencimentos que estão afectos (à partida) às valências, em termos de custos e mensalidades nos proveitos em que sabemos em rigor o que é atribuído a cada valência. Mas muitas vezes é necessário recorrer a funcionários de outras valências para momentos mais difíceis, nomeadamente nas horas em que as crianças estão mais inquietas. Por exemplo, o Jardim-de-infância vai fazer uma saída. Por norma, a sala tem 25 crianças, uma Educadora e uma Auxiliar. Uma coisa é ter as crianças na sala, outra é na rua numa visita de estudo. Duas pessoas

não são suficientes, por questões de segurança, então é necessário recorrer a outro adulto que está afecto a outra valência nessas situações. Logo, para haver rigor, é preciso atribuir o custo deste funcionário que foi destacado à valência do Jardim-de-infância.

- 4) Pergunta: Dos custos indirectos, consegue lembrar-se de alguns que em que tem dificuldades aquando da sua afectação às valências?

Voltando aos outros custos, se há uns mais fáceis de encaminhar à respectiva valência porque a idade pode ajudar (como foi o exemplo dos jogos que estão divididos por faixas etárias), há outros custos em que isso não é possível, logo, temos que encontrar um coeficiente para no final do ano se poder fazer a valorização de valências.

Nos géneros alimentares, as Instituições têm muitas vezes donativos que passam maioritariamente por géneros. Os donativos de grandes superfícies por exemplo, têm géneros e produtos de higiene. O Banco Alimentar também dá e a Segurança Social distribui artigos da Comunidade Europeia onde não há Banco Alimentar. Eles têm que dar saída dos artigos por causa dos prazos. Neste caso varia muito de ano para ano, em que há uns anos com muitos donativos e outros anos com poucos. Estes donativos têm a compensação do proveito com o custo. Em termos de resultados não tem influência. Mas em termos de custos por utente já tem influência.

Relativamente à electricidade, posso ter uma área de creche pequena, com 3 salas e uma área de ATL muito maior, com salas de estudo e recreios. O ATL, à partida gasta mais energia, mas é falso, em certas épocas do ano a energia para aquecimento é muito maior na Creche. Para medir com rigor era necessário colocar um contador, mas isso não é possível. Há muitos pormenores a ter em conta. E se a tutela disser que em cada sala tem que haver um contador. Quem é que vai pagar isso? Trás benefícios à Instituição? Não me parece.

Quanto aos consumos de água, quem consome mais água? À partida a Creche gasta menos, mas lá é preciso ter mais higiene. Então aí, Creche e ATL equiparam-se.

Das despesas que são difíceis de atribuir a cada valência, destaco as despesas do pessoal comum. Quantas horas é que a Menina da Secretaria trabalha para cada valência? É muito difícil de contabilizar e mesmo se o quiséssemos fazer as pessoas não olhariam isso com bons olhos.

5) Pergunta: O que pensa da utilização dos custos padrões, nomeadamente na elaboração do orçamento anual e no seu posterior controlo de gestão?

Não conseguíamos encontrar. Um ano tivemos 20 meninos na creche com duas Educadoras, mas no ano seguinte tivemos 25 para o mesmo número de funcionários. Mas os 5 utentes de aumento, obrigam a ter não 2, mas 3 pessoas ao serviço e a subida é proporcional. Se no ano seguinte tivéssemos uma descida de 10 utentes, ficávamos com 15 meninos e com 3 trabalhadoras porque não os podíamos despedir. Então aí o valor padrão sofre consideravelmente, pois há uma menor receita para maior custo. O número de utentes pode variar muito de um ano para o outro. O custo dos bens vai aumentando e nesse caso o custo padrão podia-se actualizar com uma taxa de inflação. Há ainda outra questão, as Instituições podem ou não ter um mês de férias. Já chegamos a trabalhar em Agosto e já fechamos. Um ano fechamos pela necessidade de fazer melhorias porque não é possível fazer obras na presença de crianças. Por exemplo, aqui houve obras na cozinha e na creche e não poderíamos confeccionar as refeições tendo que recorrer ao exterior o que se tornaria exorbitante em termos de custo. Nesse mês não há custos com utentes porque não estão presentes como também em termos de proveitos não é aplicada a mensalidade, são normas, não é pago. Assim como também no caso de doença dos utentes que ultrapasse 15 dias, este não paga a mensalidade, isso também vai ter influência na fiabilidade de obter um custo padrão.

Logo, encontrar um custo padrão é de extrema complexidade. De ano para ano varia e verifica-se que o valor encontrado não faz sentido, não é verdadeiro. Os anos civis são diferentes dos anos lectivos, o que também faz oscilar as mensalidades que são calculados por cada ano lectivo.

Eu sei que um dos grandes problemas está nas pessoas. Este é o custo mais elevado da Instituição, talvez 65% do total dos custos. As pessoas não são máquinas e não estão paradas ao serviço de uma só valência, são polivalentes. É precisamente esta deslocação constante entre valências que provoca logo o desequilíbrio. Como é que se vai contabilizar? Então o que está no balancete que está à partida distribuído por valências não é real e se calhar as diferenças são consideráveis. É difícil encontrar a realidade dos factos. Isso implicava custos. Às vezes os funcionários esquecem-se de

“picar o ponto”. A própria mentalidade, influencia no rigor porque eles não compreendem o porquê desses custos e a necessidade do seu controlo. Não gostam. Também há pausas, é tempo pago que não é trabalhado. O custo padrão é complicado de determinar. Na prática iria haver sempre disparates.

Por conhecimento de outras instituições, sei que o custo da alimentação é superior mais numas do que em outras, e o motivo está na diferença das ementas. Umas são mais económicas e outras menos económicas. Se se consome mais peixe caro numa Instituição, se vão para a super qualidade, os valores para o mesmo número de utentes variam. Outras Instituições procuram fornecer um produto rico de qualidade, mas económico. Também tem influência na pessoa que estiver a gerir a Instituição. Não somos máquinas. Mas não é só nos géneros, também pode acontecer no material didáctico. Aqui (no CSPSMN) não se usa material de desperdício, não se faz reciclagem de materiais, que é um ponto que temos que mudar, mas tenho conhecimento e Instituições que o usam e com muito sucesso. A realidade de cada Instituição não é a mesma nem o meio onde estão inseridas.

Há valências que têm momentos em que têm que subsidiar as outras. É fácil acontecer com o custo com o pessoal, por causa da rotatividade de pessoas de ano para ano e escalões de remuneração e diuturnidades diferentes. A Instituição tem que ser vista em bloco e não na valência, de acordo com as pessoas que no momento estão a trabalhar na valência. Já sabemos que no próximo ano vamos ter quebra no ATL. Os miúdos entram na creche ou jardim e continuam para o ATL e por serem menos e a receita ser menor, não vamos quebrar a qualidade do serviço, cortando no pessoal porque a valência está com prejuízo.

Encontrar um valor padrão será muito complicado.

- 6) Pergunta: Consegue encontrar explicações para os resultados obtidos com os dados facultados pelo estudo que preparamos, em especial na Instituição a quem dedica mais do seu tempo que é o CSPSMN?

Analisando o quadro com os resultados do novo método, na valência creche e ATL tivemos os trabalhadores mais caros e a meu ver pesou nos resultados negativos. Julgo que deve ter coincidido com a rotatividade dos recursos humanos, ou seja, os trabalhadores mais caros estavam afectos a essas duas valências. No ATL as actividades

extracurriculares têm um grande peso nos custos da valência. O custo com alimentação da creche é caro. No ATL o número de crianças a auferir transporte foi maior e houve mais alimentação por causa dos horários da escola. Os horários escolares dos utentes também têm influência nos custos, porque se há crianças que estão mais tempo na escola, outras não estão, vêm para cá e têm que comer. Quanto aos €77.995,27 de resultado do Jardim, há muitas condicionantes. A mensalidade não é fixa, é um valor per capita mediante regras estabelecidas pela Tutela. Varia de acordo com a condição das famílias. Este ano foi um ano óptimo de pré-escolar o que fez aumentar os resultados. O resultado com o Jardim serviu para equilibrar as valências e permitir um resultado melhor. A Creche devia dar resultados positivos, porque à partida a comparticipação da Creche é superior à das outras valências. Os custos com fraldas, alimentação, higiene e recursos humanos são elevados, mas em termos de mensalidade, ela é igual para todas as valências porque é determinada pelo valor per capita. A Segurança Social fornece o método de cálculo para a atribuição das mensalidades, em que a tabela está exposta para os encarregados de educação saberem qual é o método dos cálculos. Tem influência no cálculo o rendimento do agregado familiar, reduzido de determinados montantes, por exemplo rendas, etc. Há máximos e mínimos, podíamos chegar a valores superiores ao máximo permitido, mas só podemos aplicar o valor máximo estipulado pela tutela. Estes factores estão presentes e variam de ano para ano mediante o resultado de cada agregado e que no ano em curso estão nesta ou naquela valência.

7) Pergunta: Acha este novo método aplicável à generalidade das IPSS?

O método para todas as Instituições é válido, mas é falível, embora haja a preocupação de as Instituições, com rigor, determinarem o custo real a cada valência. Nas viaturas, normalmente a utilização do ATL é de 95%, logo o custo dessas viaturas terá que ser imputado nessa proporção e zero para a creche. Os restantes 5% seriam para visitas de estudo do Jardim e pouco mais. O método tem que ser flexível, não pode ser matemático, tem que ter ressalvas porque pode haver Instituições que não têm viaturas, onde os utentes vão a pé para a escola. Mais um motivo para a determinação de um custo padrão falhar, no que diz respeito à generalidade das IPSS.

Estamos a falar de Instituições em grandes cidades porque noutros meios devem acontecer situações diferentes. Se calhar não há uma tão grande variedade de

actividades extracurriculares à disposição. A localização conta muito. Aqui temos natação, informática, música, inglês, ginástica, praia e fazemos visitas de estudo regularmente, se calhar noutras localizações não haverá tantas actividades, que representam um custo grande para a Instituição, muito embora haja comparticipação dos pais para esse extra.

8) Pergunta: Qual é a preocupação principal da Instituição CSPSMN?

A preocupação da nossa Instituição é a qualidade e o produto final. O utente estar bem e com conhecimentos, dar a oportunidade a todos. É o bom nome da Instituição que está em causa.

É complicadíssimo preparar as equipas para o novo ano, há que fazer um equilíbrio entre utentes e equipa técnica. Criar uma harmonia que pode ter efeitos nos custos de cada valência com as diferenças de escalões de remunerações e diuturnidades.

Procuramos ser verdadeiros com a Instituição e com a sociedade, que é dar qualidade aos utentes. Todos os direitos são iguais para todos, pobres, ricos ou remediados. Se houver disparidades nos resultados das valências não vamos prejudicar a que dá resultados negativos para reduzir os custos da mesma.

Da entrevista realizada concluímos que na prática, a elaboração da DRV não é fácil, por haver dificuldade em imputar os custos e os proveitos às valências. Logo na sua origem, o documento vem incompleto e submeter os colaboradores da Instituição a efectuarem uma anotação no documento acerca do destino dos bens ou serviços seria complicado. Esta prática é a utilização da contabilidade analítica, mas para isso, a entidade teria que ter pelo menos mais um funcionário para fazer o controlo dos documentos e assegurar a correcta identificação dos factos gerados.

Nas Instituições estudadas, segundo informação do Sr. José António Ferreira, foram feitas tentativas de implementação da contabilidade analítica, mas foram infrutíferas pois havia falhas na interpretação dos documentos por falta de informação e não havia colaboradores a controlar devidamente este processo. Neste momento, e nestas Instituições, a DRV é elaborada pelo Técnico Oficial de Contas em colaboração com a Direcção, onde reunidos tentam encontrar os coeficientes de imputação que melhor se adequem a cada situação.

Quando a contabilidade fornece resposta à imputação dos custos às valências, muitas vezes esta não é cem por cento rigorosa, porque, e no caso dos Custos com o Pessoal, há substituições de colaboradores de uma valência que são feitas por colaboradores de outra, por períodos mais ou menos alargados, e esses factos não são informados à contabilidade. Relativamente aos custos que não têm repartição na contabilidade, é algumas vezes fácil fazer, mas apenas na presença do documento, porque este contém elementos que ajudam na imputação, nomeadamente a faixa etária.

Na entrevista, foi referido que seria complicado encontrar um custo padrão do custo por utente de cada valência, por causa da variabilidade de factores que ocorrem com a mudança de ano lectivo. No nosso entender, encontrar um custo padrão para cada valência, da generalidade das IPSS em Portugal, seria uma tarefa difícil, que obrigaria a ponderar inúmeros factores, mas que no final se tornaria muito útil tanto às Instituições para o seu controlo de Gestão, como para a Tutela, no sentido de exercer algum controlo sobre as IPSS acerca da forma como deveriam gerir as comparticipações recebidas. Determinar um custo padrão para uma IPSS específica, já não seria tão complicado, porque os Órgãos Sociais actuariam de forma idêntica ao longo do tempo, não havendo alterações significativas nos gastos e rendimentos e se assim não ocorresse mostraria que não houve o cuidado de previamente planear as acções implementadas.

Encontrar um custo padrão para os custos por utente de cada valência e projectá-lo para as diversas IPSS seria de grande utilidade. Primeiro porque iria auxiliar na elaboração do Orçamento Anual e na análise dos desvios ao Orçamento. Por outro lado, um custo padrão iria aproximar as Instituições entre si, havendo uma maior coerência de políticas em cada entidade. Mas como já foi abordado, um custo padrão generalizado a todas as IPSS seria muito difícil de encontrar, porque há factores de localização geográfica, factores culturais e factores humanos que o iam fazer variar tanto de ano para ano, como de Instituição para Instituição.

Relativamente ao estudo que efectuamos, obtivemos uma resposta positiva quanto à análise da Instituição CSPSMN, onde houve na entrevista efectuada, justificação para alguns valores. Explicado (de uma forma sucinta) o método proposto para a elaboração da DRV, e tendo em conta a ligação com outras IPSS, o entrevistado, o Sr. José António Ferreira, referiu que este seria válido e viável para aplicação à generalidade das IPSS, mas

que seria falível no caso de não ser bem analisada a forma de obter os coeficientes de imputação às valências, para cada uma das rubricas de custos e proveitos.

Como o objectivo das IPSS não é o lucro, mas apenas o de garantir a sua continuidade, não interessa particularmente a apreciação da Demonstração dos Resultados Líquidos por si só, mas sim saber qual a parte desta que cabe a cada valência. Na entrevista realizada à Direcção da Instituição CSPSMN, foi dito que importa ver a Instituição como um todo e prestar um serviço de qualidade ao utente e que se uma valência tem resultados negativos que forem compensados por resultados positivos de outra valência, não irão prejudicar a qualidade do serviço da valência com prejuízo, diminuindo a qualidade e consequentemente diminuindo os custos. Neste caso não há uma visão individualista, mas sim uma visão no global da Instituição. No entanto, é necessário analisar as valências uma a uma, porque as condições de ano para ano podem mudar e levar a Instituição ao seu fim, no caso de não se trabalhar no sentido de perceber o porquê dos resultados negativos e tentar corrigi-los.

A Gestão de uma IPSS deve ser executada de forma a assegurar a sua sustentabilidade, de acordo com as estratégias previamente traçadas, devendo as acções a tomar serem tanto no sentido preventivo, como correctivo. Como foi exposto, a DRV é uma excelente ferramenta de gestão, permitindo que a Instituição controle a actividade de cada valência individualmente isolando os problemas, por forma a tomar medidas para os solucionar.

9. CONCLUSÃO

As IPSS são entidades sem carácter lucrativo, que têm uma missão de solidariedade social, que se traduz na satisfação de determinadas necessidades da população em geral. Como foi demonstrado, ocupam um papel muito importante na sociedade, não só pelos serviços que prestam, mas também porque empregam muitas pessoas, contribuindo para a criação de emprego em Portugal. As IPSS são autênticas pequenas e médias empresas, pois têm um elevado número de utentes e funcionários e movimentam verbas avultadas.

Como não têm finalidade lucrativa, gozam de algumas isenções a nível fiscal, tendo no entanto que cumprir algumas obrigações declarativas como qualquer outra organização, nomeadamente a obrigação de ter contabilidade organizada e de prestar Contas e entregar Orçamentos anuais à sua Tutela. As regras contabilísticas a que estão sujeitas, encontram-se no PCIPSS e são baseadas no extinto POC. Prevê-se que num futuro próximo, o PCIPSS venha a ser revisto, para dotar as IPSS de normas contabilísticas que se aproximem do actual SNC mas que respeitem a sua natureza não lucrativa. Como o SNC tem normas específicas para tratar cada problemática (as Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro) também as IPSS deveriam tê-las, nomeadamente uma norma que ditasse regras para a elaboração da Demonstração dos Resultados por Valências.

Esta Demonstração Financeira, em nossa opinião uma das mais importantes nas contas das IPSS, deveria manter-se e ser feita de maneira a haver mais comparabilidade entre Instituições. A DRV é uma ferramenta que permite avaliar a performance das Instituições e implementar correcções vitais à sua sobrevivência, permitindo analisar cada valência individualmente. Como foi exposto, este mapa é de difícil elaboração, porque na maior parte das vezes há dificuldades em atribuir os custos e proveitos às valências. O ideal seria dispor de uma contabilidade analítica que possibilitasse com rigor, a identificação dos custos e dos proveitos.

Mas, a utilização da contabilidade analítica envolve custos que poderiam não justificar os benefícios que traria, e certamente seriam impraticáveis para muitas

Instituições que sobrevivem com dificuldade. Procurou-se então esquematizar um método que permitisse, com algum rigor, elaborar a DRV.

As regras ditadas têm que ser vistas com alguma flexibilidade, porque as IPSS são todas diferentes e o que se aplica a uma, pode não se aplicar a outra. Cremos que este método aproxima os resultados às valências de uma forma mais real, porque tem em conta não um, mas vários coeficientes de imputação, de acordo com a natureza dos custos ou dos proveitos. Posteriormente foi feito um estudo a cinco IPSS dedicadas ao apoio à infância e à juventude. A quinta IPSS não teve relevância no caso prático porque tem uma contabilidade analítica que permite sem margem de dúvidas, imputar os seus custos e proveitos à valência do CAT e ao projecto financiado *Ser Criança*. Os valores apurados nas restantes quatro Instituições foram úteis, porque possibilitaram fazer uma comparação entre o método do PCIPSS Explicado e o método sugerido, tendo-se verificado algumas diferenças. Outra comparação, foi realizada ao custo por utente de cada valência, obtidos em cada um dos métodos, onde se verificou que os valores no método sugerido são mais consistentes entre Instituições.

Como as IPSS são comparticipadas pela Segurança Social, a utilização de um método comum para a elaboração do mapa da DRV é importante, porque ajuda a aproximar Instituições e a permitir a sua comparabilidade. A comparticipação financeira prestada é calculada de forma idêntica em todo o País, não tendo em conta o ambiente sócio-cultural onde estão inseridas. A análise a nível nacional da DRV e do custo por utente pode ser útil para agrupar Instituições e justificar as semelhanças e as diferenças. Talvez seja este um ponto de partida, para redistribuir mais equitativamente as verbas destinadas às IPSS, evitando que as Instituições recebam a comparticipação por igual e que umas tenham resultados muito positivos e outras, resultados muito negativos.

A continuidade das IPSS na sociedade Portuguesa passa pela sua boa gestão e obviamente pelas verbas que administram e que permitem o cumprimento da sua função que, como o nome indica, é de solidariedade social. Por isso, é importante em nossa opinião, definir regras mais precisas, que passem pelo rigor financeiro e pela obrigatoriedade de um controlo muito próximo da gestão de harmonia com a Tutela.

10. ANEXOS

Comparação do plano de contas do PCIPSS com o POC e com o SNC

Elaboração da DRV de acordo com o modelo do PCIPSS

Instituição – Centro Social e Paroquial de S. Miguel de Nevogilde
Instituição – Centro de Bem-Estar de Nossa Senhora do Socorro
Instituição – Obra Social do Sagrado Coração de Maria de Braga
Instituição – Obra Social do Sagrado Coração de Maria de Guimarães
Instituição – Obra Social do Sagrado Coração de Maria de Portalegre

Elaboração da DRV de acordo com o modelo proposto

Instituição – Centro Social e Paroquial de S. Miguel de Nevogilde
Instituição – Centro de Bem-Estar de Nossa Senhora do Socorro
Instituição – Obra Social do Sagrado Coração de Maria de Braga
Instituição – Obra Social do Sagrado Coração de Maria de Guimarães
Instituição – Obra Social do Sagrado Coração de Maria de Portalegre

10.1. Comparação do plano de contas do PCIPSS com o POC e com o SNC

COD. PCIPSS	Descrição conta PCIPSS	COD. POC	Descrição conta POC	COD. SNC	Descrição conta SNC
1	DISPONIBILIDADES	1	DISPONIBILIDADES	1	MEIOS FINANCEIROS LÍQUIDOS
11	CAIXA	11	CAIXA	11	CAIXA
111	CAIXA - SEDE	111	CAIXA A		
		112	CAIXA B		
118	CAIXA PEQUENA				
119	TRANSFERÊNCIAS DE CAIXA	119	TRANSFERÊNCIAS DE CAIXA		
12	DEPÓSITOS À ORDEM	12	DEPÓSITOS À ORDEM	12	BANCOS
121	CAIXA GERAL DE DEPÓSITOS	121	BANCO A	121	BANCO A
122	BANCO A	122	BANCO B	122	BANCO B
13	DEPÓSITOS A PRAZO	13	DEPÓSITOS A PRAZO	13	OUTROS DEPÓSITOS BANCÁRIOS
131	CAIXA GERAL DE DEPÓSITOS			131	DEPÓSITOS A PRAZO
132	BANCO A				
14	OUTROS DEPÓSITOS BANCÁRIOS	14	OUTROS DEPÓSITOS BANCÁRIOS	132	OUTROS DEPÓSITOS
				14	OUTROS INSTRUMENTOS FINANCEIROS
				141	DERIVADOS
				1411	POTENCIALMENTE FAVORÁVEIS
				1412	POTENCIALMENTE DESFAVORÁVEIS
				142	INSTRUM.FINANC.DETIDOS P/NEGOCIAÇÃO
				1421	ACTIVOS FINANCEIROS
				1422	PASSIVOS FINANCEIROS
				143	OUT. ACTIVOS E PASSIVOS FINANCEIROS
				1431	OUTROS ACTIVOS FINANCEIROS
				1432	OUTROS PASSIVOS FINANCEIROS
15	TÍTULOS NEGOCIÁVEIS	15	TÍTULOS NEGOCIÁVEIS		
151	ACÇÕES	151	ACÇÕES		
152	OBRIGAÇÕES E TÍTULOS DE PARTICIPAÇÃO	152	OBRIGAÇÕES E TÍTULOS DE PARTICIPAÇÃO		
153	TÍTULOS DA DÍVIDA PÚBLICA	153	TÍTULOS DA DÍVIDA PÚBLICA		
159	OUTROS TÍTULOS	159	OUTROS TÍTULOS		
18	OUTRAS APLICAÇÕES DE TESOUR.	18	OUTRAS APLICAÇÕES DE TESOURARIA		
19	PROVISÕES P/ APLICAÇÕES TESOUR.	19	AJUSTAMENTOS P/APLICAÇÕES TESOURARIA		
		195	TÍTULOS NEGOCIÁVEIS		
		1951	ACÇÕES		
		1952	OBRIG. E TÍTULOS DE PARTICIP.		
		1953	TÍTULOS DA DÍVIDA PÚBLICA		
		1959	OUTROS TÍTULOS		
		198	OUTRAS APLIC. DE TESOURARIA		
2	TERCEIROS	2	TERCEIROS	2	CONTAS A RECEBER E A PAGAR
21	CLIENTES	21	CLIENTES	21	CLIENTES
211	CLIENTES	211	CLIENTES C/C	211	CLIENTES C/C
2111	CLIENTES C/C				
2112	CLIENTES-TÍTULOS A RECEBER				
2118	CLIENTES DE COBRANÇA DUVIDOSA				
2119	CLIENTES COM ADIANTAMENTOS				
212	UTENTES	212	CLIENTES- TÍTULOS A RECEBER	212	CLIENTES - TÍTULOS A RECEBER
2121	UTENTES C/C				
2128	UTENTES DE COBRANÇA DUVIDOSA				
2129	UTENTES COM ADIANTAMENTOS				
		218	CLIENTES DE COBRANÇA DUVIDOSA	217	CLIENTES DE COBRANÇA DUVIDOSA
		219	ADIANTAMENTOS DE CLIENTES	218	ADIANTAMENTOS DE CLIENTES
22	FORNECEDORES	22	FORNECEDORES	22	FORNECEDORES
221	FORNECEDORES C/C	221	FORNECEDORES C/C	221	FORNECEDORES C/C
222	FORNECEDORES- TÍTULOS A PAGAR	222	FORNECEDORES- TÍTULOS A PAGAR	222	FORNECEDORES - TÍTULOS A PAGAR
225	FORNECEDORES C/ CAUÇÕES				
228	FORNEC. FACT. EM RECP. E CONF.	228	FORNEC. FACT. EM RECP. E CONF.	225	FACTURAS EM RECEPÇÃO E CONFERÊNCIA
229	ADIANTAMENTOS A FORNECEDORES	229	ADIANTAMENTOS A FORNECEDORES	228	ADIANTAMENTOS A FORNECEDORES
23	EMPRÉSTIMOS OBTIDOS	23	EMPRÉSTIMOS OBTIDOS	25	FINANCIAMENTOS OBTIDOS
231	EMPRÉSTIMOS BANCÁRIOS	231	EMPRÉSTIMOS BANCÁRIOS	251	INSTIT.DE CRÉDITO E SOCIED.FINANÇEIRAS
				2511	EMPRÉSTIMOS BANCÁRIOS
				2512	DESCOBERTOS BANCÁRIOS

236	EMPRÉSTIMOS DE ASSOCIADOS	232	EMPRÉSTIMOS POR OBRIGAÇÕES	2513	LOCAÇÕES FINANCEIRAS RESP.P/LETRAS DESCONTADAS NÃO VENCIDAS
				2514	
				2515	RESPONS.POR FACTURAS EM FACTORING
				2516	ADIANTAM./FINANCIAMENT. EM FACTORING
				2521	EMPRÉSTIMOS POR OBRIGAÇÕES
				253	PARTICIPANTES DE CAPITAL
				2531	EMPRESA-MÃE - SUPRIMENTOS O. MÚTUOS
				2532	O.PARTICIPANTES-SUPRIMENTOS E O.MÚTUOS SUBSIDIÁRIAS, ASSOCIADAS E
				254	EMP.CONJUNTOS
239	OUTROS EMPRÉSTIMOS OBTIDOS	239	OUTROS EMPRÉSTIMOS OBTIDOS	258	OUTROS FINANCIADORES
24	SECTOR PÚBLICO ADMINISTRATIVO	24	ESTADO E OUTROS ENTES PÚBLICOS	24	ESTADO E OUTROS ENTES PÚBLICOS
241	IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO	241	IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO	241	IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO
243	IMPOSTO S/ O VALOR ACRESCENTADO (IVA)	243	IMPOSTO S/ O VALOR ACRESCENTADO	243	IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO
2421	IVA - SUPORTADO	2431	IVA - SUPORTADO	2431	IVA - SUPORTADO
		24311	EXISTÊNCIAS	24311	INVENTÁRIOS
		24312	IMOBILIZADO	24312	INVESTIMENTOS
		24313	OUTROS BENS E SERVIÇOS	24313	OUTROS BENS E SERVIÇOS
2422	IVA - DEDUTÍVEL	2432	IVA - DEDUTÍVEL	2432	IVA - DEDUTÍVEL
24221	RELATIVO A EXISTÊNCIAS	24321	EXISTÊNCIAS	24321	INVENTÁRIOS
24222	RELATIVO A IMOBILIZADO	24322	IMOBILIZADO	24322	INVESTIMENTOS
24223	RELATIVO A OUTROS BENS E SERVIÇOS	24323	OUTROS BENS E SERVIÇOS	24323	OUTROS BENS E SERVIÇOS
2423	IVA - LIQUIDADO	2433	IVA - LIQUIDADO	2433	IVA - LIQUIDADO
24231	OPERAÇÕES GERAIS	24331	OPERAÇÕES GERAIS	24331	OPERAÇÕES GERAIS
24232	AUTOCONSUMOS. E OP. GRATUITAS	24332	AUTOCONSUMOS. E OP. GRATUITAS	24332	AUTOCONSUMOS E OPERAÇÕES GRATUITAS
2424	IVA - REGULARIZAÇÕES	2434	IVA - REGULARIZAÇÕES	2434	IVA - REGULARIZAÇÕES
24241	MENSAIS (OU TRIM.) FAV. DA INSTITUIÇÃO	24341	MENSAIS (OU TRIM.) FAV. DA EMP.	24341	MENSAIS (OU TRIM.) FAV. DA EMP.
24242	MENSAIS (OU TRIM.) A FAV. ESTADO	24342	MENSAIS (OU TRIM.) A FAV. ESTADO	24342	MENSAIS (OU TRIM.) A FAV. ESTADO
		24343	ANUAIS P/ CALC. PRO RATA DEFINITIVOS	24343	ANUAIS P/ CALC. PRO RATA DEFINITIVOS
		24344	ANUAIS P/ VAR. DOS PRO RATA DEFIN.	24344	ANUAIS P/ VAR. DOS PRO RATA DEFIN.
24245	OUTRAS REGULARIZAÇÕES ANUAIS	24345	OUTRAS REGULARIZAÇÕES ANUAIS	24345	OUTRAS REGULARIZAÇÕES ANUAIS
2425	IVA-APURAMENTO	2435	IVA-APURAMENTO	2435	IVA - APURAMENTO
2426	IVA A PAGAR	2436	IVA A PAGAR	2436	IVA - A PAGAR
24261	VALORES APURADOS				
24262	LIQUIDAÇÕES OFICIOSAS				
24263	DIFERENÇAS ENTRE VAL.APUR.E AS LIQ. OF.				
2427	IVA - A RECUPERAR	2437	IVA - A RECUPERAR	2437	IVA - A RECUPERAR
2428	IVA- REEMBOLSOS PEDIDOS	2438	IVA- REEMBOLSOS PEDIDOS	2438	IVA - REEMBOLSOS PEDIDOS
2429	IVA- LIQUIDAÇÕES OFICIOSAS	2439	IVA- LIQUIDAÇÕES OFICIOSAS	2439	IVA - LIQUIDAÇÕES OFICIOSAS
243	RETENÇÃO DE IMPOSTOS NA FONTE	242	RETENÇÃO SOBRE IMPOSTO S/ RENDIM.	242	RETENÇÃO IMPOSTOS SOBRE RENDIMENTOS
2431	SOBRE RENDIMENTOS DE TRAB.DEPENDENTE	2421	TRABALHO DEPENDENTE	2421	TRABALHO DEPENDENTE
2432	SOBRE RENDIMENTOS TRAB.INDEPENDENTE	2422	TRABALHO INDEPENDENTE	2422	TRABALHO INDEPENDENTE
		2423	CAPITAIS	2423	CAPITAIS
		2424	PREDIAIS	2424	PREDIAIS
2439	SOBRE OUTROS RENDIMENTOS	2429	SOBRE OUTROS RENDIMENTOS	2429	SOBRE OUTROS RENDIMENTOS
244	RENTANTES IMPOSTOS	244	RENTANTES IMPOSTOS	244	OUTROS IMPOSTOS
245	CONTRIB. P/ SEGURANÇA SOCIAL	245	CONTRIB. P/ SEGURANÇA SOCIAL	245	CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURANÇA SOCIAL
246	TRIBUTOS P/ AUTARQUIAS LOCAIS	246	TRIBUTOS P/ AUTARQUIAS LOCAIS	246	TRIBUTOS DAS AUTARQUIAS LOCAIS
249	OUTRAS TRIBUTAÇÕES	249	OUTRAS TRIBUTAÇÕES	248	OUTRAS TRIBUTAÇÕES
		25	ACCIONISTAS (SÓCIOS)	26	ACCIONISTAS / SÓCIOS
		251	ESTADO E OUTROS ENTES PÚBLICOS		
					OUTROS PARTICIPANTES-SUPRIMENTOS E OUTROS
		2511	EMPRÉSTIMOS	2532	
				268	OUTRAS OPERAÇÕES
				261	ACCIONISTAS C/ SUBSCRIÇÃO
				262	QUOTAS NÃO LIBERADAS
		2512	ADIANTAMENTOS POR CONTA DE LUCROS	263	ADIANTAMENTOS POR CONTA DE LUCROS
		2513	RESULTADOS ATRIBUÍDOS	264	RESULTADOS ATRIBUÍDOS
		2514	LUCROS DISPONÍVEIS	265	LUCROS DISPONÍVEIS
		2519	OUTRAS OPERAÇÕES	266	EMPRÉSTIMOS CONCEDIDOS - EMPRESA-MÃE
				268	OUTRAS OPERAÇÕES
		252	EMPRESAS DO GRUPO	269	PERDAS POR IMPARIDADE ACUMULADAS
		2521	EMPRÉSTIMOS	2531	EMPRESA MÃE-SUPRIMENTOS E OUTROS
				266	EMPRÉSTIMOS CONCEDIDOS-EMPRESA MÃE
				261	ACCIONISTAS C/ SUBSCRIÇÃO
				262	QUOTAS NÃO LIBERADAS
		2522	ADIANTAMENTOS POR CONTA DE LUCROS	263	ADIANTAMENTOS POR CONTA DE LUCROS
		2523	RESULTADOS ATRIBUÍDOS	264	RESULTADOS ATRIBUÍDOS
		2524	LUCROS DISPONÍVEIS	265	LUCROS DISPONÍVEIS
		2529	OUTRAS OPERAÇÕES	266	EMPRÉSTIMOS CONCEDIDOS - EMPRESA-MÃE
				268	OUTRAS OPERAÇÕES
		253	EMPRESAS ASSOCIADAS	269	PERDAS POR IMPARIDADE ACUMULADAS
		2531	EMPRÉSTIMOS		OUTROS PARTICIPANTES-SUPRIMENTOS E OUTROS
				2532	

		2532	ADIANTAMENTOS POR CONTA DE LUCROS	261	ACCIONISTAS C/ SUBSCRIÇÃO
		2533	RESULTADOS ATRIBUÍDOS	262	QUOTAS NÃO LIBERADAS
		2534	LUCROS DISPONÍVEIS	263	ADIANTAMENTOS POR CONTA DE LUCROS
				264	RESULTADOS ATRIBUÍDOS
		2539	OUTRAS OPERAÇÕES	265	LUCROS DISPONÍVEIS
				266	EMPRÉSTIMOS CONCEDIDOS - EMPRESA-MÃE
				268	OUTRAS OPERAÇÕES
		254	O.EMPRES. PARTICIPANTES E PARTICIPADAS	269	PERDAS POR IMPARIDADE ACUMULADAS
					OUTROS PARTICIPANTES-SUPRIMENTOS E OUTROS
		2541	EMPRÉSTIMOS	2532	SUBSIDIÁRIAS, ASSOCIADAS E EMPREENDIMENTOS
				254	EMPREENDIMENTOS
				261	ACCIONISTAS C/ SUBSCRIÇÃO
		2542	ADIANTAMENTOS POR CONTA DE LUCROS	262	QUOTAS NÃO LIBERADAS
		2543	RESULTADOS ATRIBUÍDOS	263	ADIANTAMENTOS POR CONTA DE LUCROS
		2544	LUCROS DISPONÍVEIS	264	RESULTADOS ATRIBUÍDOS
				265	LUCROS DISPONÍVEIS
		2549	OUTRAS OPERAÇÕES	266	EMPRÉSTIMOS CONCEDIDOS - EMPRESA-MÃE
				268	OUTRAS OPERAÇÕES
		255	(RESTANTES) ACCIONISTAS (SÓCIOS)	269	PERDAS POR IMPARIDADE ACUMULADAS
					OUTROS PARTICIPANTES-SUPRIMENTOS E OUTROS
		2551	EMPRÉSTIMOS	2532	ACCIONISTAS C/ SUBSCRIÇÃO
				261	QUOTAS NÃO LIBERADAS
				262	ADIANTAMENTOS POR CONTA DE LUCROS
		2552	ADIANTAMENTOS POR CONTA DE LUCROS	263	RESULTADOS ATRIBUÍDOS
		2553	RESULTADOS ATRIBUÍDOS	264	LUCROS DISPONÍVEIS
		2554	LUCROS DISPONÍVEIS	265	EMPRÉSTIMOS CONCEDIDOS - EMPRESA-MÃE
				266	OUTRAS OPERAÇÕES
		2559	OUTRAS OPERAÇÕES	268	
26	OUTROS DEVEDORES E CREDITORES	26	OUTROS DEVEDORES E CREDITORES	27	OUTRAS CONTAS A RECEBER E A PAGAR
261	FORNECEDORES DE IMOBILIZADO	261	FORNECEDORES DE IMOBILIZADO	271	FORNECEDORES DE INVESTIMENTOS
2611	FORNECEDORES DE IMOBILIZADO C/C	2611	FORNECEDORES DE IMOBILIZADO C/C	2711	FORNEC.DE INVESTIMENTOS - CONTAS GERAIS
2612	FORNEC. IMOBILIZADO-TIT. A PAGAR	2612	FORNEC. IMOBILIZADO-TIT. A PAGAR		
2619	ADIANT. A FORNEC. DE IMOBILIZADO	2619	ADIANT. A FORNEC. DE IMOBILIZADO	2712	FACTURAS EM RECEPÇÃO E CONFERÊNCIA
262	PESSOAL	262	PESSOAL	2713	ADIANTAM.A FORNEC.DE INVESTIMENTOS
				23	PESSOAL
2622	REMUNERAÇÕES A PAGAR	2621	REMUN. A PAGAR AOS ÓRGÃOS SOCIAIS	231	REMUNERAÇÕES A PAGAR
		2622	REMUN. A PAGAR AO PESSOAL	2311	AOS ÓRGÃOS SOCIAIS
				2312	AO PESSOAL
2624	ADIANTAMENTOS	2623	ADIANT. AOS ÓRGÃOS SOCIAIS	232	ADIANTAMENTOS
		2624	ADIANTAMENTOS AO PESSOAL	2321	AOS ÓRGÃOS SOCIAIS
				2322	AO PESSOAL
2626	CAUÇÕES	2625	CAUÇÕES DOS ÓRGÃOS SOCIAIS	237	CAUÇÕES
		2626	CAUÇÕES DO PESSOAL	2371	DOS ÓRGÃOS SOCIAIS
				2372	DO PESSOAL
2629	OUTRAS OPERAÇÕES COM O PESSOAL	2628	OUT. OPERAÇÕES C/ ÓRGÃOS SOCIAIS	238	OUTRAS OPERAÇÕES
		2629	OUTRAS OPERAÇÕES COM O PESSOAL	2381	COM OS ÓRGÃOS SOCIAIS
263	SINDICATOS	263	SINDICATOS	2382	COM O PESSOAL
		264	SUBSCRITORES DE CAPITAL	239	PERDAS POR IMPARIDADE ACUMULADAS
265	ENTIDADES DO SECTOR PÚBLICO ADMINIST.				
2651	IGFSS				
2652	CRSS				
2653	IEFP				
2654	FSS				
2659	OUTRAS ENTIDADES				
266	ASSOCIADOS C/C	265	CREDITORES P/ SUBSCRIÇÕES N/ LIBERADAS	275	CREDITORES POR SUBSCRIÇÕES NÃO LIBERADAS
		266	OBRIGACIONISTAS		
267	CONSULTORES, ACESSORES E	267	CONSULTORES, ACESSORES E		
268	INTERMEDIÁRIOS	267	INTERMEDIÁRIOS	278	OUTROS DEVEDORES E CREDITORES
		268	DEVEDORES E CREDITORES DIVERSOS	2781	DESPESAS POR CONTA DE TERCEIROS
		2681	DESPESAS POR CONTA DE TERCEIROS	2782	OUTROS DEVEDORES E CREDITORES
		2683	OUTROS DEVEDORES E CREDITORES	276	ADIANTAMENTOS POR CONTA DE VENDAS
269	ADIANTAMENTOS POR CONTA DE VENDAS	269	ADIANTAMENTOS POR CONTA DE VENDAS		
27	DIFERIMENTOS	27	ACRÉSCIMOS E DIFERIMENTOS		
271	DIFERIMENTO DE RECEITAS	271	ACRÉSCIMOS DE PROVEITOS	272	DEVEDORES E CREDITORES POR ACRÉSCIMOS
2711	JUROS A RECEBER	2711	JUROS A RECEBER	2721	DEVEDORES P/ACRÉSCIMO DE RENDIMENTOS
2712	RENDAS A COBRAR				
2719	OUTRAS RECEITAS DIFERIDAS	2712	OUTROS ACRÉSCIMOS DE PROVEITOS		
272	DESPESAS COM CUSTO DIFERIDO	272	CUSTOS DIFERIDOS	28	DIFERIMENTOS
				281	GASTOS A RECONHECER

2722	RENDAS ANTECIPADAS	2725	CUSTO BENEFÍCIOS REFORMA A AMORTIZAR		
		2726	DESCONTO DE EMISSÃO DE OBRIGAÇÕES		
		2727	DESCONTO EMISSÃO TÍTULOS PARTICIPAÇÃO		
2728	DESPESAS DE CâMBIO DESFAVORÁVEIS	2728	DESPESAS DE CâMBIO DESFAVORÁVEIS		
2729	OUTRAS DESPESAS COM CUSTO DIFERIDO	2729	OUTRAS DESPESAS COM CUSTOS DIFERIDOS	2812	OUTROS GASTOS A RECONHECER
273	DIFERIMENTO DE DESPESAS	273	ACRÉSCIMOS DE CUSTOS	2722	CREDORES POR ACRÉSCIMOS DE GASTOS
2731	SEGUROS A LIQUIDAR	2731	SEGUROS A LIQUIDAR		
2732	REMUNERAÇÕES A LIQUIDAR	2732	REMUNERAÇÕES A LIQUIDAR		
2733	JUROS A LIQUIDAR	2733	JUROS A LIQUIDAR		
2739	OUTRAS DESPESAS DIFERIDAS	2739	OUTROS ACRÉSCIMOS DE CUSTOS		
				273	BENEFÍCIOS PÓS-EMPREGO
274	RECEITAS COM PROVEITO DIFERIDO	274	PROVEITOS DIFERIDOS	282	RENDIMENTOS A RECONHECER
				2821	JUROS
				2822	OUTROS
2745	SUBSÍDIOS PARA INVESTIMENTO	2745	SUBSÍDIOS PARA INVESTIMENTOS	283	SUBSÍDIOS PARA INVESTIMENTOS
27451	PIDDAC				
274511	EMPREENHIMENTO A				
274512	EMPREENHIMENTO B				
27452	OUTROS				
274521	EMPREENHIMENTO A				
274522	EMPREENHIMENTO B				
		2746	PRÉMIOS DE EMISSÃO DE OBRIGAÇÕES		
		2747	PRÉMIOS EMISSÃO TÍTULOS PARTICIPAÇÃO		
2748	DIDERENÇAS DE CâMBIO FAVORÁVEIS	2748	DIDERENÇAS DE CâMBIO FAVORÁVEIS		
2749	OUTRAS RECEITAS COM PROVEITO DIFERIDO	2749	OUTROS PROVEITOS DIFERIDOS		
		275	AJUSTES DIÁRIOS DIFERIDOS CONT.FUTUROS	282	RENDIMENTOS A RECONHECER
		276	ACTIVOS E PASSIVOS POR IMPOSTOS	274	IMPOSTOS DIFERIDOS
		2761	ACTIVOS POR IMPOSTOS DIFERIDOS	2741	ACTIVOS POR IMPOSTOS DIFERIDOS
		2762	PASSIVOS POR IMPOSTOS DIFERIDOS	2742	PASSIVOS POR IMPOSTOS DIFERIDOS
28	PROVISÕES PARA COBRANÇAS DUVIDOSAS	28	AJUSTAMENTOS DE DÍVIDAS A RECEBER		
		281	DÍVIDAS DE CLIENTES	219	PERDAS POR IMPARIDADE ACUMULADAS
		288	OUTRAS DÍVIDAS DE TERCEIROS	229	PERDAS POR IMPARIDADE ACUMULADAS
29	PROVISÕES P/ RISCOS E ENCARGOS	29	PROVISÕES	29	PROVISÕES
		291	PENSÕES	273	BENEFÍCIOS PÓS-EMPREGO
		292	IMPOSTOS	291	IMPOSTOS
		293	PROCESSOS JUDICIAIS EM CURSO	293	PROCESSOS JUDICIAIS EM CURSO
		294	ACID. NO TRAB. E DOENÇAS PROF.	294	ACIDENTES TRABALHO E DOENÇAS PROFISS.
		295	GARANTIAS A CLIENTES	292	GARANTIAS A CLIENTES
				295	MATÉRIAS AMBIENTAIS
				296	CONTRATOS ONEROSOS
				297	REESTRUTURAÇÃO
		298	OUTROS RISCOS E ENCARGOS	298	OUTRAS PROVISÕES
3	EXISTÊNCIAS	3	EXISTÊNCIAS	3	INVENTÁRIOS E ACTIVOS BIOLÓGICOS
		31	COMPRAS	31	COMPRAS
312	MERCADORIAS	312	MERCADORIAS	311	MERCADORIAS
316	MAT. PRIMAS SUBSID. E DE CONSUMO	316	MAT. PRIMAS SUBSID. E DE CONSUMO	312	MATÉRIAS-PRIMAS, SUBSIDIÁRIAS CONSUMO
3161	MATÉRIAS PRIMAS	3161	MATÉRIAS PRIMAS		
31611	GÊNEROS ALIMENTARES				
31612	ESPECÍFICAS ACTIV. AGRÍCOLA SILVÍCOLA				
316121	FERTILIZANTES E CORRECTIVOS				
316122	SEMENTES E PLANTAS				
316123	FITOFÁRMACOS				
316129	OUTRAS				
31613	ESPECÍFICAS DA ACTIVIDADE PECUÁRIA				
316131	ALIMENTAÇÃO PARA ANIMAIS				
316139	OUTROS				
31614	ESPECÍFICAS DAS ACTIVIDADES OFICINAIS				
31615	ESPECÍFICAS DAS ACTIVIDADES ARTESANAIS				
3162	SUBSIDIÁRIAS E DE CONSUMO	3162	MATÉRIAS SUBSIDIÁRIAS		
31621	MATERIAL CLÍNICO				
31622	MATERIAL HOTELEIRO				
31629	OUTRO MATERIAL				
				313	ACTIVOS BIOLÓGICOS
317	DEVOLUÇÃO DE COMPRAS	317	DEVOLUÇÃO DE COMPRAS	317	DEVOLUÇÕES DE COMPRAS
318	DESCONTOS E ABATIMENTOS EM COMPRAS	318	DESCONTOS E ABATIMENTOS EM COMPRAS	318	DESCONTOS E ABATIMENTOS EM COMPRAS
32	MERCADORIAS	32	MERCADORIAS	32	MERCADORIAS
324	EMBALAGENS	324	EMBALAGENS		
		325	MERCADORIAS EM TRÂNSITO	325	MERCADORIAS EM TRÂNSITO
		326	MERCADORIAS EM PODER DE TERCEIROS	326	MERCADORIAS EM PODER DE TERCEIROS
33	PRODUTOS ACABADOS E INTERMÉDIOS	33	PRODUTOS ACABADOS E INTERMÉDIOS	34	PRODUTOS ACABADOS E INTERMÉDIOS
331	PRODUTOS AGRÍCOLAS				

332	PRODUTOS SILVÍCOLAS				
333	PRODUTOS PECUÁRIOS				
334	PRODUTOS OFICINAIS				
335	PRODUTOS ARTESANAIS				
		336	PRODUTOS EM PODER DE TERCEIROS	346	PRODUTOS EM PODER DE TERCEIROS
34	SUBPROD. DESP. RESID. E REFUGOS	34	SUBPROD. DESP. RESID. E REFUGOS	35	SUBPRODUTOS, DESPERD., RESÍD.E REFUGOS
		341	SUBPRODUTOS	351	SUBPRODUTOS
		348	DESPERDÍCIOS, RESISUOS E REFUGOS	352	DESPERDÍCIOS, RESISUOS E REFUGOS
35	PRODUTOS E TRABALHOS EM CURSO	35	PRODUTOS E TRABALHOS EM CURSO	36	PRODUTOS E TRABALHOS EM CURSO
352	CULTURAS EM CURSO				
353	ANIMAIS DE CRIA E ENGORDA				
354	PRODUTOS OFICINAIS, ARTESANAIS				
				37	ACTIVOS BIOLÓGICOS
36	MAT. PRIMAS, SUBSID. E DE CONSUMO	36	MAT. PRIMAS, SUBSID. E DE CONSUMO	33	MATÉRIAS-PRIMAS, SUBSIDIÁR. CONSUMO
361	MATÉRIAS PRIMAS	361	MATÉRIAS PRIMAS	331	MATÉRIAS-PRIMAS
3611	GÊNEROS ALIMENTARES				
	ESPECÍFICAS DA ACTIV.AGRÍCOLA E SILVÍCOLA				
3612	FERTILIZANTES E CORRECTIVOS				
36122	SEMENTES E PLANTAS				
36123	FITOFÁRMACOS				
36129	OUTROS				
3613	ESPECÍFICAS DA ACTIVIDADE PECUÁRIA				
36131	ALIMENTAÇÃO PARA ANIMAIS				
36139	OUTROS				
3614	ESPECÍFICAS DAS ACTIVIDADES OFICINAIS				
3615	ESPECÍFICAS DAS ACTIVIDADES ARTESANAIS				
362	SUBSIDIÁRIAS E DE CONSUMO	362	MATÉRIAS SUBSIDIÁRIAS	332	MATÉRIAS SUBSIDIÁRIAS
3621	MATERIAL CLÍNICO				
3622	MATERIAL HOTELEIRO				
		364	EMBALAGENS DE CONSUMO	333	EMBALAGENS
		363	MATERIAIS DIVERSOS	334	MATERIAIS DIVERSOS
		365	MATÉRIAS E MATERIAIS EM TRÂNSITO	335	MATÉRIAS EM TRÂNSITO
37	ADIANTAMENTOS POR CONTA DE COMPRAS	37	ADIANTAMENTOS POR CONTA DE COMPRAS	39	ADIANTAMENTOS POR CONTA DE COMPRAS
372	DE MERCADORIAS	372	MERCADORIAS	391	MERCADORIAS
376	DE MAT. PRIMAS SUBSID. E DE CONSUMO	376	MAT. PRIMAS SUBSID. E DE CONSUMO	392	MATÉRIAS-PRIMAS, SUBSIDIÁRIAS CONSUMO
38	REGULARIZAÇÃO DE EXISTÊNCIAS	38	REGULARIZAÇÃO DE EXISTÊNCIAS	38	RECLASS.REGULAR.INVENT. ACTIVOS BIOL.
		382	MERCADORIAS	382	MERCADORIAS
		383	PROD. ACAB. E INTERMÉDIOS	384	PRODUTOS ACABADOS E INTERMÉDIOS
		384	SUBPROD. DESP. RESÍDUOS E REF.	385	SUBPRODUTOS, DESPERD., RESÍD.E REFUGOS
		386	MAT. PRIMAS, SUBSD. E DE CONSUMO	383	MATÉRIAS-PRIMAS, SUBSIDIÁRIAS CONSUMO
				386	PRODUTOS E TRABALHOS EM CURSO
				387	ACTIVOS BIOLÓGICOS
39	PROVISÃO P/ DEPRECIACÃO DE EXISTÊNCIAS	39	AJUSTAMENTOS DE EXISTÊNCIAS	329	PERDAS POR IMPARIDADE ACUMULADAS
		392	MERCADORIAS	349	PERDAS POR IMPARIDADE ACUMULADAS
		393	PROD. ACABADOS E INTERMÉDIOS	359	PERDAS POR IMPARIDADE ACUMULADAS
		394	SUBPROD. DESP. RESÍDUOS E REF.	36	
		395	PRODUTOS E TRABALHOS EM CURSO	339	PERDAS POR IMPARIDADE ACUMULADAS
		396	MAT. PRIMAS, SUBSID. E CONSUMO		
4	IMOBILIZAÇÕES	4	IMOBILIZAÇÕES	4	INVESTIMENTOS
41	INVESTIMENTOS FINANCEIROS	41	INVESTIMENTOS FINANCEIROS	41	INVESTIMENTOS FINANCEIROS
411	PARTES DE CAPITAL	411	PARTES DE CAPITAL		
412	OBRIGAÇÕES E TÍTULOS DE PARTICIPAÇÃO	412	OBRIGAÇÕES E TÍTULOS DE PARTICIPAÇÃO		
413	EMPRÉSTIMOS DE FINANCIAMENTO	413	EMPRÉSTIMOS DE FINANCIAMENTO		
414	INVESTIMENTOS EM IMÓVEIS	414	INVESTIMENTOS EM IMÓVEIS	42	PROPRIEDADES DE INVESTIMENTO
4141	TERRENOS E RECURSOS NATURAIS	4141	TERRENOS E RECURSOS NATURAIS	421	TERRENOS E RECURSOS NATURAIS
4142	EDIFÍCIOS E OUTRAS CONSTRUÇÕES	4142	EDIFÍCIOS E OUTRAS CONSTRUÇÕES	422	EDIFÍCIOS E OUTRAS CONSTRUÇÕES
				426	OUTRAS PROPRIEDADES DE INVESTIMENTO
				411	INVESTIMENTOS EM SUBSIDIÁRIAS
				412	INVESTIMENTOS EM ASSOCIADAS
				413	INVESTIM.EM ENTID. CONJUNTAM.CONTROL.
				414	INVESTIMENTOS NOUTRAS EMPRESAS
				415	OUTROS INVESTIMENTOS FINANCEIROS
				4151	DETIDOS ATÉ À MATURIDADE
415	OUTRAS APLICAÇÕES FINANCEIRAS	415	OUTRAS APLICAÇÕES FINANCEIRAS	4158	OUTROS
4151	DEPÓSITOS BANCÁRIOS	4151	DEPÓSITOS BANCÁRIOS	4152	DEPÓSITOS BANCÁRIOS
4152	TÍTULOS DE DÍVIDA PÚBLICA	4152	TÍTULOS DE DÍVIDA PÚBLICA	4153	TÍTULOS DA DÍVIDA PÚBLICA

4153	OUTROS TÍTULOS	4153	OUTROS TÍTULOS	4158	OUTROS
4154	FUNDOS	4154	FUNDOS	4154	FUNDOS
				4155	PENSÕES DE REFORMA DE PESSOAL
				4156	PENSÕES DE REFORMA DOS ÓRGÃOS SOCIAIS
				4157	AUMENTOS CAPITAL
42	IMOBILIZAÇÕES CORPÓREAS	42	IMOBILIZAÇÕES CORPÓREAS	43	ACTIVO FIXOS TANGÍVEIS
421	TERRENOS E RECURSOS NATURAIS	421	TERRENOS E RECURSOS NATURAIS	431	TERRENOS E RECURSOS NATURAIS
4211	TERRENOS PARA CONSTRUÇÃO				
4212	PROPRIEDADES RÚSTICAS				
4213	PLANTAÇÕES				
4215	SALINAS				
4219	OUTROS				
422	EDIFÍCIOS E OUTRAS CONSTRUÇÕES	422	EDIFÍCIOS E OUTRAS CONSTRUÇÕES	432	EDIFÍCIOS E OUTRAS CONSTRUÇÕES
4221	EDIFÍCIOS				
4222	PRAÇA DE TOUROS				
4223	PARQUES DE CAMPISMO				
4224	RECINTOS DESPORTIVOS				
4225	ESTÁBULOS E CURRAIS				
4226	ESTRADAS E ARRUAMENTOS				
4227	INSTALAÇÕES DE CAPTAÇÃO DE ÁGUA				
4228	CEMITÉRIOS E MAUSOLÉUS				
4229	OUTROS				
				433	EQUIPAMENTO BÁSICO
423	EQUIPAMENTO BÁSICO	423	EQUIPAMENTO BÁSICO	4331	MÁQUINARIA E OUTRO EQUIPAMENTO BÁSICO
4231	EQUIPAMENTO ALOJAMENTO DE UTENTES				
4232	EQUIP.MÉDICO-HOSPITALAR E REEDUCAÇÃO				
4233	EQUIPAMENTO DIDÁTICO				
4234	EQUIPAMENTO DE LABORATÓRIO FARMÁCIA				
4235	EQUIPAMENTO DE PECUÁRIA				
4236	MÁQUINAS MOTORAS E OPERADORAS				
4237	EQUIPAMENTO DE SERRALHARIA				
4238	EQUIPAMENTO DE CARPINTARIA				
4239	OUTRO				
424	EQUIPAMENTO DE TRANSPORTE	424	EQUIPAMENTO DE TRANSPORTE	434	EQUIPAMENTO DE TRANSPORTE
4241	VEÍCULOS LIGEIOS				
4242	VEÍCULOS MISTOS				
4243	VEÍCULOS PESADOS				
4244	REBOQUES				
4245	BICICLETAS E MOTOCICLOS				
4246	VEÍCULOS DE TRACÇÃO ANIMAL				
4249	OUTRO				
425	FERRAMENTAS E UTENSÍLIOS	425	FERRAMENTAS E UTENSÍLIOS	4332	FERRAMENTAS E UTENSÍLIOS
4251	PARA OFICINAS				
4252	PARA CONSULTAS E ENFERMAGEM				
4253	PARA TRABALHOS AGRÍCOLAS E SILVÍCOLAS				
4259	OUTROS				
426	EQUIPAMENTO ADMINISTRATIVO	426	EQUIPAMENTO ADMINISTRATIVO	435	EQUIPAMENTO ADMINISTRATIVO
4261	MOBILIÁRIO E UTENSÍLIOS ADMINISTRATIVOS				
4262	MÁQUINAS DE ESCRITÓRIO				
4263	MOBILIÁRIO E EQUIPAMENTO SOCIAL				
4264	EQUIPAMENTO INFORMÁTICO				
4265	EQUIPAMENTO DIVERSO				
4269	OUTROS				
427	TARAS E VASILHAMES	427	TARAS E VASILHAMES	437	OUTROS ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS
428	ANIMAIS PRODUTIV., TRABAL.E REPRODUÇÃO			436	EQUIPAMENTOS BIOLÓGICOS
429	OUTRAS IMOBILIZAÇÕES CORPÓREAS	429	OUTRAS IMOBILIZAÇÕES CORPÓREAS	437	OUTROS ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS
4291	OBRAS DE ARTE				
4292	BIBLIOTECA				
4293	FILMES				
4299	OUTRAS				
43	IMOBILIZAÇÕES INCORPÓREAS	43	IMOBILIZAÇÕES INCORPÓREAS	44	ACTIVOS INTANGÍVEIS
431	DESPESAS DE INSTALAÇÃO	431	DESPESAS DE INSTALAÇÃO	442	PROJECTOS DE DESENVOLVIMENTO
		432	DESP. DE INVEST. E DESENVOLVIMENTO	444	PROPRIEDADE INDUSTRIAL
		433	PROP. IND. E OUTROS DIREITOS	441	GOODWILL
		434	TRESPASSE		
		435	DIFERENÇA DE CONSOLIDAÇÃO	443	PROGRAMAS DE COMPUTADOR
				446	OUTROS ACTIVOS INTANGÍVEIS
44	IMOBILIZAÇÕES EM CURSO	44	IMOBILIZAÇÕES EM CURSO	45	INVESTIMENTOS EM CURSO
441	OBRAS EM CURSO A	441	OBRAS EM CURSO A		
442	OBRAS EM CURSO B	442	OBRAS EM CURSO B	451	INVESTIMENTOS FINANCEIROS EM CURSO
				452	PROPRIEDADES DE INVESTIMENTO EM CURSO
				4521	TERRENOS E RECURSOS NATURAIS
				4522	EDIFÍCIOS E OUTRAS CONSTRUÇÕES
				4523	OUTRAS PROPRIEDADES DE INVESTIMENTO

447	ADIANT/POR CONTA INVESTIM.FINANCEIROS	447	ADIANT.P/CONTA INVESTIMEN.FINANCEIROS	453	ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS EM CURSO
448	ADIANT/POR CONTA IMOBILIZ.CORPÓREAS	448	ADIANT.P/CONTA IMOBILIZAÇ. CORPÓREAS	454	ACTIVOS INTANGÍVEIS EM CURSO
4481	PIDDAC			455	ADIANTAMENTOS P/CONTA INVESTIMENTOS
4482	OUTROS			4551	ADIAT. INVESTIM.FINANCEIROS EM CURSO
449	ADIANT.P/ CONTA IMOBILIZ. INCORPÓREAS	449	ADIANT.P/CONTA IMOBILIZAÇ. INCORPÓREAS	4552	ADIAT. PROPRIEDADES INVESTIM.EM CURSO
				4553	ADIAT. ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS EM CURSO
48	AMORTIZAÇÕES ACUMULADAS	48	AMORTIZAÇÕES ACUMULADAS	4554	ADIAT. ACTIVOS INTANGÍVEIS EM CURSO
481	DE INVESTIMENTOS EM IMÓVEIS	481	DE INVESTIMENTOS EM IMÓVEIS	459	PERDAS POR IMPARIDADE ACUMULADAS
4811	TERRENOS E RECURSOS NATURAIS	4811	TERRENOS E RECURSOS NATURAIS	46	ACTIVOS N.CORRENTES DETIDOS P/VENDA
4812	EDIFÍCIOS E OUTRAS CONSTRUÇÕES	4812	EDIFÍCIOS E OUTRAS CONSTRUÇÕES	469	PERDAS POR IMPARIDADE ACUMULADAS
482	DE IMOBILIZAÇÕES CORPÓREAS	482	DE IMOBILIZAÇÕES CORPÓREAS	428	DEPRECIAÇÕES ACUMULADAS
4821	TERRENOS E RECURSOS NATURAIS	4821	TERRENOS E RECURSOS NATURAIS	4281	TERRENOS E RECURSOS NATURAIS
48211	TERRENOS PARA CONSTRUÇÃO			4282	EDIFÍCIOS E OUTRAS CONSTRUÇÕES
48212	PROPRIEDADES RÚSTICAS			4283	OUTRAS PROPRIEDADES DE INVESTIMENTO
48213	PLANTACÕES			429	PERDAS POR IMPARIDADE ACUMULADAS
48215	SALINAS			438	DEPRECIAÇÕES ACUMULADAS
48219	OUTROS			4381	TERRENOS E RECURSOS NATURAIS
4822	EDIFÍCIOS E OUTRAS CONSTRUÇÕES	4822	EDIFÍCIOS E OUTRAS CONSTRUÇÕES	4382	EDIFÍCIOS E OUTRAS CONSTRUÇÕES
48221	EDIFÍCIOS				
48222	PRAÇA DE TOUROS				
48223	PARQUES DE CAMPISMO				
48224	RECINTOS DESPORTIVOS				
48225	ESTÁBULOS E CURRAIS				
48226	ESTRADAS E ARRUAMENTOS				
48227	INSTALAÇÕES DE CAPTAÇÃO DE ÁGUA				
48228	CEMITÉRIOS E MAUSOLÉUS				
48229	OUTROS				
4823	EQUIPAMENTO BÁSICO	4823	EQUIPAMENTO BÁSICO	4383	EQUIPAMENTO BÁSICO
48231	EQUIPAMENTO ALOJAMENTO DE UTENTES				
48232	EQUIP.MÉDICO-HOSPITALAR E REEDUCAÇÃO				
48233	EQUIPAMENTO DIDÁTICO				
48234	EQUIPAMENTO DE LABORATÓRIO FARMÁCIA				
48235	EQUIPAMENTO DE PECUÁRIA				
48236	MÁQUINAS MOTORAS E OPERADORAS				
48237	EQUIPAMENTO DE SERRALHARIA				
48238	EQUIPAMENTO DE CARPINTARIA				
48239	OUTRO				
4824	EQUIPAMENTO DE TRANSPORTE	4824	EQUIPAMENTO DE TRANSPORTE	4384	EQUIPAMENTO DE TRANSPORTE
48241	VEÍCULOS LIGEIROS				
48242	VEÍCULOS MISTOS				
48243	VEÍCULOS PESADOS				
48244	REBOQUES				
48245	BICICLETAS E MOTOCICLOS				
48246	VEÍCULOS DE TRACÇÃO ANIMAL				
48249	OUTRO				
4825	FERRAMENTAS E UTENSÍLIOS	4825	FERRAMENTAS E UTENSÍLIOS	4383	EQUIPAMENTO BÁSICO
48251	PARA OFICINAS				
48252	PARA CONSULTAS E ENFERMAGEM				
48253	PARA TRABALHOS AGRÍCOLAS E SILVÍCOLAS				
48259	OUTROS				
4826	EQUIPAMENTO ADMINISTRATIVO	4826	EQUIPAMENTO ADMINISTRATIVO	4385	EQUIPAMENTO ADMINISTRATIVO
48261	MOBILIÁRIO E UTENSÍLIOS				
48262	ADMINISTRATIVOS				
48262	MÁQUINAS DE ESCRITÓRIO				
48263	MOBILIÁRIO E EQUIPAMENTO SOCIAL				
48264	EQUIPAMENTO INFORMÁTICO				
48265	EQUIPAMENTO DIVERSO				
48269	OUTROS				
4827	TARAS E VASILHAME	4827	TARAS E VASILHAME	4387	OUTROS ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS
4828	ANIMAIS PRODUTIV., TRABAL.E REPRODUÇÃO			4386	EQUIPAMENTOS BIOLÓGICOS
4829	OUTRAS IMOBILIZAÇÕES CORPÓREAS	4829	OUTRAS IMOBILIZAÇÕES CORPÓREAS	4387	
				439	PERDAS POR IMPARIDADE ACUMULADAS
				4391	TERRENOS E RECURSOS NATURAIS
				4392	EDIFÍCIOS E OUTRAS CONSTRUÇÕES
				4393	EQUIPAMENTO BÁSICO
				4394	EQUIPAMENTO DE TRANSPORTE
				4395	EQUIPAMENTO ADMINISTRATIVO
				4396	EQUIPAMENTOS BIOLÓGICOS
				4397	OUTROS ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS
483	DE IMOBILIZAÇÕES INCORPÓREAS	483	DE IMOBILIZAÇÕES INCORPÓREAS	448	DEPRECIAÇÕES ACUMULADAS

4831	DESPESAS DE INSTALAÇÃO	4831	DESPESAS DE INSTALAÇÃO DESP.DE INVESTIGAÇÃO E DESENVOLVIMENTO	4486	OUTROS ACTIVOS INTANGÍVEIS
		4832	DESENVOLVIMENTO	4482	PROJECTOS DE DESENVOLVIMENTO
		4833	PROP.Industr. E OUTROS DIREITOS	4484	PROPRIEDADE INDUSTRIAL
		4834	TRESPASSES	4481	GOODWILL
				4483	PROGRAMAS DE COMPUTADOR
				449	PERDAS POR IMPARIDADE ACUMULADAS
49	PROVISÃO P/INVESTIMENTOS FINANCEIROS	49	AJUSTAMENTOS DE INVEST. FINANCEIROS	419	PERDAS POR IMPARIDADE ACUMULADAS
				4191	IMPARIDADE INVESTIMENTOS FINANCEIROS
				4192	IMPARIDADE INVESTIMENTOS EM ASSOCIADAS
				4193	IMPARIDADE INV.EM ENTID.CONJ. CONTROL.
				4194	IMPARIDADE DE INV. NOUTRAS EMPRESAS
				4195	IMPARIDADE DE OUTROS INVESTIMENTOS
5	FUNDO SOCIAL,RESERV.E RES. TRANSITADOS	5	CAPITAL, RESERVAS E RESULT.TRANSITADOS	5	CAPITAL, RESERVAS E RESULT.TRANSITADOS
51	FUNDO SOCIAL	51	CAPITAL	51	CAPITAL
		52	ACÇÕES QUOTAS PRÓPRIAS	52	ACÇÕES (QUOTAS) PRÓPRIAS
		53	PRESTAÇÕES SUPLEMENTARES	53	O.INSTRUMENTOS DE CAPITAL PRÓPRIO
		54	PRÊMIOS DE EMISSÃO ACÇÕES (QUOTAS)	54	PRÊMIOS DE EMISSÃO
		55	AJUSTAMENTO DE PARTES DE CAPITAL	57	AJUSTAMENTOS EM ACTIVOS FINANCEIROS
		551	AJUSTAMENTO DE PARTES DE CAPITAL	571	RELAC.COM O MÉTODO EQUIV.PATRIMONIAL
		552	LUCROS NÃO DISTRIBUÍDOS	5711	AJUSTAMENTOS DE TRANSIÇÃO
		553	DEC. O.VARIAÇ.CAPITAIS PRÓPR.DAS PARTIC.	5712	LUCROS NÃO ATRIBUÍDOS
		554	DEPRECIAÇÕES	5713	DEC. O.VARIAÇ.CAPITAIS PRÓPR.DAS PARTIC.
		559	OUTRAS	5714	DEPRECIAÇÃO
				579	OUTROS
55	RESERVAS DE REAVALIAÇÃO	56	RESERVAS DE REAVALIAÇÃO	58	EXCED.REVAL. ACTIVOS F.TANG. E INTANG.
		57	RESERVAS	55	RESERVAS
		571	RESERVAS LEGAIS	551	RESERVAS LEGAIS
		572	RESERVAS ESTATUTÁRIAS		
		573	RESERVAS CONTRATUAIS		
		574	RESERVAS LIVRES	552	OUTRAS RESERVAS
		575	SUBSÍDIOS		
		576	DOAÇÕES		
56	RESERVAS ESTATUTÁRIAS				
57	RESERVAS ESPECIAIS				
572	DOAÇÕES				
59	RESULTADOS TRANSITADOS	59	RESULTADOS TRANSITADOS	56	RESULTADOS TRANSITADOS
				59	OUTRAS VARIAÇÕES NO CAPITAL PRÓPRIO
6	CUSTOS E PERDAS	6	CUSTOS E PERDAS	6	GASTOS
61	CUSTO MERC. VEND. E MAT. CONSUM.	61	CUSTO MERC. VEND. E MAT. CONSUM.	61	CUSTO MERC.VENDIDAS E MAT.CONSUMID.
612	MERCADORIAS	612	MERCADORIAS	611	MERCADORIAS
616	MAT. PRIMAS, SUBSID. E CONSUMO	616	MAT. PRIMAS, SUBSID. E CONSUMO	612	MATÉRIAS-PRIMAS, SUBSIDIÁRIAS CONSUMO
6161	MATÉRIAS PRIMAS				
61611	GÊNEROS ALIMENTARES				
61612	ESPECÍFICAS ACTIVIDAD. AGRÍCOLA				
61612	SILVÍCOLA				
616121	FERTILIZANTES E CORRECTIVOS				
616122	SEMENTES E PLANTAS				
616123	FITOFÁRMACOS				
616129	OUTRAS				
61613	ESPECÍFICAS DA ACTIVIDADE PECUÁRIA				
616131	ALIMENTAÇÃO PARA ANIMAIS				
616139	OUTROS				
61614	ESPECÍFICAS DAS ACTIVIDADES OFICINAIS				
61615	ESPECÍFICAS DAS ACTIVIDADES ARTESANAIS				
6162	SUBSIDIÁRIAS E DE CONSUMO				
61621	MATERIAL CLÍNICO				
61622	MATERIAL HOTELEIRO				
61629	OUTRO MATERIAL				
				613	ACTIVOS BIOLÓGICOS (COMPRAS)
62	FORNECIMENTOS E SERVIÇOS EXTERNOS	62	FORNECIMENTOS E SERVIÇOS EXTERNOS	62	FORNECIMENTOS E SERVIÇOS EXTERNOS
621	SUBCONTRATOS	621	SUBCONTRATOS	621	SUBCONTRATOS
6211	EXPLORAÇÃO DE REFEITÓRIOS				
622	FORNECIMENTOS E SERVIÇOS	622	FORNECIMENTOS E SERVIÇOS	622	SERVIÇOS ESPECIALIZADOS
62211	ELECTRICIDADE	62211	ELECTRICIDADE	6241	ELECTRICIDADE
62212	COMBUSTÍVEIS	62212	COMBUSTÍVEIS	6242	COMBUSTÍVEIS
62213	ÁGUA	62213	ÁGUA	6243	ÁGUA

62214	OUTROS FLUÍDOS	62214	OUTROS FLUÍDOS	6248	OUTROS
62215	FERRA/ E UTENSIL. DE DESGASTE RÁPIDO	62215	FERRA/ E UTENSIL. DE DESGASTE RÁPIDO	6231	FERRAMENTAS E UTENSÍLIOS DESG. RÁPIDO
62216	LIVROS E DOCUMENTAÇÃO TÉCNICA	62216	LIVROS E DOCUMENTAÇÃO TÉCNICA	6232	LIVROS DE DOCUMENTAÇÃO TÉCNICA
62217	MATERIAL DE ESCRITÓRIO	62217	MATERIAL DE ESCRITÓRIO	6233	MATERIAL DE ESCRITÓRIO
62218	ARTIGOS PARA OFERTA	62218	ARTIGOS PARA OFERTA	6234	ARTIGOS DE OFERTA
62219	RENDAS E ALUGUERES	62219	RENDAS E ALUGUERES	6261	RENDAS E ALUGUERES
62221	DESPESAS DE REPRESENTAÇÃO	62221	DESPESAS DE REPRESENTAÇÃO	6266	DESPESAS DE REPRESENTAÇÃO
62222	COMUNICAÇÃO	62222	COMUNICAÇÃO	6262	COMUNICAÇÃO
62223	SEGUROS	62223	SEGUROS	6263	SEGUROS
62224	...	62224	«ROYALTIES»	6264	ROYALTIES
62225	TRANSPORTE DE MERCADORIAS	62225	TRANSPORTE DE MERCADORIAS	6253	TRANSPORTES DE MERCADORIAS
62226	TRANSPORTES DE PESSOAL	62226	TRANSPORTES DE PESSOAL	6252	TRANSPORTE DE PESSOAL
62227	DESLOCAÇÕES E ESTADAS	62227	DESLOCAÇÕES E ESTADAS	6251	DESLOCAÇÕES E ESTADAS
622271	PESSOAL				
622272	UTENTES				
62228	COMISSÕES	62228	COMISSÕES	6225	COMISSÕES
62229	HONORÁRIOS	62229	HONORÁRIOS	6224	HONORÁRIOS
62231	CONTENCIOSO E NOTARIADO	62231	CONTENCIOSO E NOTARIADO	6265	CONTENCIOSO E NOTARIADO
62232	CONSERVAÇÃO E REPARAÇÃO	62232	CONSERVAÇÃO E REPARAÇÃO	6226	CONSERVAÇÃO E REPARAÇÃO
62233	PUBLICIDADE E PROPAGANDA	62233	PUBLICIDADE E PROPAGANDA	6222	PUBLICIDADE E PROPAGANDA
62234	LIMPEZA, HIGIENE E CONFORTO	62234	LIMPEZA, HIGIENE E CONFORTO	6267	LIMPEZA, HIGIENE E CONFORTO
62235	VIGILÂNCIA E SEGURANÇA	62235	VIGILÂNCIA E SEGURANÇA	6223	VIGILÂNCIA E SEGURANÇA
62236	TRABALHOS ESPECIALIZADOS	62236	TRABALHOS ESPECIALIZADOS	6221	TRABALHOS ESPECIALIZADOS
62237	REPAR., CONS.ADAPT.EQUIP.EDIF.ALUGADOS				
62238	MARERIAL DIDÁCTICO				
62239	JORNAIS E REVISTAS				
62241	VESTUÁRIO E CALÇADO DE UTENTES				
62242	ENCARGOS DE SAÚDE COM UTENTES				
62243	ROUPARIA				
62298	OUTROS FORNECIMENTOS E SERVIÇOS	62298	OUTROS FORNECIMENTOS E SERVIÇOS	6228	
				6238	
				6258	
				6268	
63	IMPOSTOS	63	IMPOSTOS	681	IMPOSTOS
631	IMPOSTOS INDIRECTOS	631	IMPOSTOS INDIRECTOS	6812	IMPOSTOS INDIRECTOS
		6311	DIREITOS ADUANEIROS	68121	DIREITOS ADUANEIROS
6312	IMPOSTO S/ VALOR ACRESCENTADO	6312	IMPOSTO S/ VALOR ACRESCENTADO	68122	IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO
6313	IMPOSTO DE SELO SUPORTADO	6313	IMPOSTO DE SELO SUPORTADO	68123	IMPOSTO DE SELO
6314	IMPOSTO S/ TRANSP. RODOVIAR.	6314	IMPOSTO S/ TRANSP. RODOVIAR.	68124	IMP. SOBRE TRANSPORTES RODOVIÁRIOS
6317	TAXAS	6317	TAXAS	6813	TAXAS
6318	OUTROS IMPOSTOS INDIRECTOS	6318	OUTROS IMPOSTOS INDIRECTOS	68125	OUTROS IMPOSTOS INDIRECTOS
632	IMPOSTOS DIRECTOS	632	IMPOSTOS DIRECTOS	6811	IMPOSTOS DIRECTOS
64	CUSTOS COM O PESSOAL	64	CUSTOS COM O PESSOAL	63	GASTOS COM O PESSOAL
641	REMUNERAÇÕES				
6411	REMUNERAÇÕES CERTAS				
64111	ÓRGÃOS SOCIAIS	641	REMUNER. ÓRGÃOS SOCIAIS	631	REMUNERAÇÕES DOS ÓRGÃOS SOCIAIS
64112	QUADROS SUPERIORES E MÉDIOS				
64113	PROFISSIONAIS QUALIFICADOS	642	REMUN. DO PESSOAL	632	REMUNERAÇÕES DO PESSOAL
64114	PROFISSIONAIS INDIFERENCIADOS				
6412	REMUNERAÇÕES ADICIONAIS				
64121	SUBSÍDIOS DE ALIMENTAÇÃO				
64122	HORAS EXTRAORDINÁRIAS				
64124	VERBAS PARA REPRESENTAÇÃO				
64125	AJUDAS DE CUSTO				
64126	ABONO PARA FALHAS				
64128	OUTRAS				
641281	GRATIFICAÇÕES				
643	FORMAÇÃO PROFISSIONAL	643	PENSÕES	633	BENEFÍCIOS PÓS-EMPREGO
		644	PRÉMIOS/PENSÕES	6331	PRÉMIOS PARA PENSÕES
				6332	OUTROS BENEFÍCIOS
				634	INDEMNIZAÇÕES
645	ENCARGOS SOBRE REMUNERAÇÕES	645	ENCARGOS SOBRE REMUNERAÇÕES	635	ENCARGOS SOBRE REMUNERAÇÕES
6451	SEGURANÇA SOCIAL				
6456	OUTROS				
646	SEG. ACID. TRABA. E DOEN. PROF.	646	SEG. ACID. TRABA. E DOEN. PROF.		
647	CUSTOS DE ACÇÃO SOCIAL	647	CUSTOS DE ACÇÃO SOCIAL		
6471	SUBSÍDIOS A CANTINAS E REFEITÓRIOS				
	SUBSÍDIOS A DESCEND.E OUTROS				
6475	FAMILIARES				
6478	OUTROS				
648	OUTROS CUSTOS COM PESSOAL	648	OUTROS CUSTOS COM PESSOAL	638	OUTROS GASTOS COM O PESSOAL
6481	INDEMNIZAÇÕES POR DESPEDIMENTO				
6482	COMPLEMENTOS SUBSÍDIOS DE DOENÇA				
6483	COMPLEMENTOS PENSÕES				
6484	APOIO MÉDICO MEDICAMENTOSO				
6485	VESTUÁRIO E CALÇADO				

6488	OUTROS				
65	BENEF.PROCESSAD.E O.CUSTOS OPERAC.	65	OUTROS CUSTOS E PERDAS OPERACIONAIS		
651	BENEFÍCIOS PROCESSADOS				
652	OUTROS CUSTOS OPERACIONAIS				
6522	QUOTIZAÇÕES	651	DESPESAS COM PROPRIEDADE INDUSTRIAL	6883	QUOTIZAÇÕES
6523	OFERTAS E AMOSTRAS DE EXISTÊNCIAS	652	QUOTIZAÇÕES		
6524	APOIO PECUNIÁRIO A CARENCIADOS	653	DESPESAS CONFIDENCIAIS	6884	OFERTAS E AMOSTRAS DE INVENTÁRIOS
6525	GRATIFICAÇÕES DE ESTÍMULO A UTENTES	654	OFERTAS E AMOSTRAS DE EXISTÊNCIAS PRÓP.		
6528	OUTROS				
66	AMORTIZAÇÕES DO EXERCÍCIO	66	AMORTIZAÇÕES DO EXERCÍCIO	64	GASTOS DE DEPRECIAC.E DE AMORTIZAÇÃO
662	IMOBILIZAÇÕES CORPÓREAS	662	IMOBILIZAÇÕES CORPÓREAS	641	PROPRIEDADES DE INVESTIMENTO
6621	TERRENOS E RECURSOS NATURAIS	6621	TERRENOS E RECURSOS NATURAIS	6411	TERRENOS E RECURSOS NATURAIS
66211	TERRENOS PARA CONSTRUÇÃO			6412	EDIFÍCIOS E OUTRAS CONSTRUÇÕES
66212	PROPRIEDADES RÚSTICAS			6413	OUTRAS PROPRIEDADES DE INVESTIMENTO
66213	PLANTAÇÕES			642	ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS
66215	SALINAS			6421	TERRENOS E RECURSOS NATURAIS
66219	OUTROS				
6622	EDIFÍCIOS E OUTRAS CONSTRUÇÕES	6622	EDIFÍCIOS E OUTRAS CONSTRUÇÕES	6422	EDIFÍCIOS E OUTRAS CONSTRUÇÕES
66221	EDIFÍCIOS				
66222	PRAÇA DE TOUROS				
66223	PARQUES DE CAMPISMO				
66224	RECINTOS DESPORTIVOS				
66225	ESTÁBULOS E CURRAIS				
66226	ESTRADAS E ARRUAMENTOS				
66227	INSTALAÇÕES DE CAPTAÇÃO DE ÁGUA				
66228	CEMITÉRIOS E MAUSOLÉUS				
66229	OUTROS				
6623	EQUIPAMENTO BÁSICO	6623	EQUIPAMENTO BÁSICO	6423	EQUIPAMENTO BÁSICO
66231	EQUIPAMENTO DE ALOJAMENTO DE UTENTES				
66232	EQUIP.MÉDICO-HOSPITALAR REEDUCAÇÃO				
66233	EQUIPAMENTO DIDÁTICO				
66234	EQUIPAMENTO DE LABORATÓRIO E FARMÁCIA				
66235	EQUIPAMENTO DE PECUÁRIA				
66236	MÁQUINAS MOTORAS E OPERADORAS				
66237	EQUIPAMENTO DE SERRALHARIA				
66238	EQUIPAMENTO DE CARPINTARIA				
66239	OUTRO				
6624	EQUIPAMENTO DE TRANSPORTE	6624	EQUIPAMENTO DE TRANSPORTE	6424	EQUIPAMENTO DE TRANSPORTE
66241	VEÍCULOS LIGEIROS				
66242	VEÍCULOS MISTOS				
66243	VEÍCULOS PESADOS				
66244	REBOQUES				
66245	BICICLETAS E MOTOCICLOS				
66246	VEÍCULOS DE TRACÇÃO ANIMAL				
66249	OUTRO				
6625	FERRAMENTAS E UTENSÍLIOS	6625	FERRAMENTAS E UTENSÍLIOS	6423	EQUIPAMENTO BÁSICO
66251	PARA OFICINAS				
66252	PARA CONSULTAS E ENFERMAGEM				
66253	PARA TRABALHOS AGRÍCOLAS E SILVÍCOLAS				
66259	OUTROS				
6626	EQUIPAMENTO ADMINISTRATIVO	6626	EQUIPAMENTO ADMINISTRATIVO	6425	EQUIPAMENTO ADMINISTRATIVO
66261	MOBILIÁRIO E UTENSÍLIOS ADMINISTRATIVOS				
66262	MÁQUINAS DE ESCRITÓRIO				
66263	MOBILIÁRIO E EQUIPAMENTO SOCIAL				
66264	EQUIPAMENTO INFORMÁTICO				
66265	EQUIPAMENTO DIVERSO				
66269	OUTROS				
6627	TARAS E VASILHAMES	6627	TARAS E VASILHAMES	6427	OUTROS ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS
6628	ANIMAIS PRODUTIVOS TRABALHO REPRODUÇÃO			6426	EQUIPAMENTOS BIOLÓGICOS
6629	OUTRAS IMOBILIZAÇÕES CORPÓREAS	6628	OUTRAS IMOBILIZAÇÕES CORPÓREAS	6427	OUTROS ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS
663	IMOBILIZAÇÕES INCORPÓREAS	663	IMOBILIZAÇÕES INCORPÓREAS	643	ACTIVOS INTANGÍVEIS
6631	DESPESAS DE INSTALAÇÃO	6631	DESPESAS DE INSTALAÇÃO		
		6632	DESP. DE INVEST. E DESENV.	6432	PROJECTOS DE DESENVOLVIMENTO
		6633	PRO. INDUSTRIAL E OUTROS DIREITOS	6434	PROPRIEDADE INDUSTRIAL
		6634	TRESPASSES	6431	GOODWILL
				6433	PROGRAMAS DE COMPUTADOR
				6435	OUTROS ACTIVOS INTANGÍVEIS
67	PROVISÕES			65	PERDAS POR IMPARIDADE

671	PARA COBRANÇAS DUVIDOSAS	666	AJUSTAMENTOS DE DÍVIDAS A RECEBER	651	EM DÍVIDAS A RECEBER
672	PARA RISCOS E ENCARGOS	6661	DÍVIDAS DE CLIENTES	6511	CLIENTES
673	PARA DEPRECIAÇÃO DE EXISTÊNCIAS	6662	OUTRAS DÍVIDAS DE TERCEIROS	6512	OUTROS DEVEDORES
		667	AJUSTAMENTOS DE EXISTÊNCIAS	652	EM INVENTÁRIOS
				653	EM INVESTIMENTOS FINANCEIROS
				654	EM PROPRIEDADES DE INVESTIMENTO
				655	EM ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS
				656	EM ACTIVOS INTANGÍVEIS
				657	EM INVESTIMENTOS EM CURSO
				658	EM ACTIVOS N.CORRENTES DETIDOS P/VENDA
				66	PERDAS POR REDUÇÕES DE JUSTO VALOR
				661	EM INSTRUMENTOS FINANCEIROS
				662	EM INVESTIMENTOS FINANCEIROS
				663	EM PROPRIEDADES DE INVESTIMENTO
				664	EM ACTIVOS BIOLÓGICOS
		67	PROVISÕES DO EXERCÍCIO	67	PROVISÕES DO PERÍODO
		672	PROVISÕES		
		6721	PENSÕES	671	IMPOSTOS
		6722	IMPOSTOS	673	PROCESSOS JUDICIAIS EM CURSO
		6723	PROCESSOS JUDICIAIS EM CURSO	674	ACIDENTES DE TRABALHO E DOENÇ.PROF.
		6724	ACID. DE TRAB. E DOENÇAS. PROF.	672	GARANTIAS A CLIENTES
		6725	GARANTIAS A CLIENTES	678	OUTRAS PROVISÕES
		6728	OUTRAS PROVISÕES	675	MATÉRIAS AMBIENTAIS
				676	CONTRATOS ONEROSOS
				677	REESTRUTURAÇÃO
68	CUSTOS E PERDAS FINANCEIRAS	68	CUSTOS E PERDAS FINANCEIRAS	69	GASTOS E PERDAS DE FINANCIAMENTO
681	JUROS SUPOSTADOS	681	JUROS SUPOSTADOS	691	JUROS SUPOSTADOS
6811	EMPRÉSTIMOS BANCÁRIOS	6811	EMPRÉSTIMOS BANCÁRIOS	6911	JUROS DE FINANCIAMENTO OBTIDOS
6813	OUTROS EMPRÉSTIMOS OBTIDOS	6812	EMP. P/ OBRIGAÇÕES E TIT. PART.	69111	EMPRÉSTIMOS BANCÁRIOS
6814	DESCONTOS DE TÍTULOS	6813	OUTROS EMPRÉSTIMOS OBTIDOS	69112	EMPRÉSTIMOS P/OBRIGAÇ. P/TÍTUL.PARTICIP.
6815	JUROS MORA E COMPENSATÓRIOS	6814	DESCONTOS DE TÍTULOS	69113	OUTROS EMPRESTIMOS OBTIDOS
6816	JUROS DE ACORDOS	6815	JUROS MORA E COMPENSATÓRIOS	6912	DESCONTOS DE TÍTULOS
6818	OUTROS JUROS	6816	JUROS DE ACORDOS	6913	JUROS DE MORA E COMPENSATÓRIOS
		6818	OUTROS JUROS	6914	JUROS DE ACORDOS
				6918	OUTROS JUROS
				69181	ISENTOS
683	AMORTIZAÇÕES INVESTIMENTOS EM IMÓVEIS	682	PERDAS EMPRESAS DO GRUPO E ASSOCIADAS		
6831	TERRENOS E RECURSOS NATURAIS	683	AMORTIZAÇÕES INVESTIMENTOS EM IMÓVEIS		
6832	EDIFÍCIOS E OUTRAS CONSTRUÇÕES				
684	PROVISÕES PARA APLICAÇÕES FINANCEIRAS	684	AJUSTAMENTOS DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS		
6841	PARA TÍTULOS NEGOCIÁVEIS				
6842	PARA OUTRAS APLICAÇÕES P/OBRIGAÇÕES E O.TÍTULOS DE PARTICIPAÇÃO				
6844	PARA EMPRÉSTIMOS DE FINANCIAMENTO				
6848	PARA OUTRAS APLICAÇÕES FINANCEIRAS				
685	DIF. DE CÂMBIO DESFAVORÁVEIS	685	DIF. DE CÂMBIO DESFAVORÁVEIS	692	DIFERENÇAS DE CÂMBIO DESFAVORÁVEIS
686	DESC. DE PRONTO PAG./CONCEDIDOS	686	DESC. DE PRONTO PAG./CONCEDIDOS	682	DESCONTOS PRONTO PAGAM.CONCEDIDOS
687	PERDAS NA ALIENAÇÃO TÍTULOS NEGOCIÁVEIS				
688	OUTROS CUSTOS E PERDAS FINACEIROS	688	OUTROS CUSTOS E PERDAS FINACEIROS	698	O. GASTOS E PERDAS DE FINANCIAMENTO
6881	SERVIÇOS BANCÁRIOS	6881	SERVIÇOS BANCÁRIOS	6227	SERVIÇOS BANCÁRIOS
6888	OUTROS NÃO ESPECIFICADOS	689	OUTROS	6981	RELATIVOS A FINANCIAMENTOS OBTIDOS
				6988	OUTROS
69	CUSTOS E PERDAS EXTRAORDINÁRIOS	69	CUSTOS E PERDAS EXTRAORDINÁRIOS		
690	ACÇÕES DE FORMAÇÃO FINANCIADOS PELO FSE				
691	DONATIVOS	691	DONATIVOS	6882	DONATIVOS
692	DÍVIDAS INCOBRÁVEIS	692	DÍVIDAS INCOBRÁVEIS	683	DÍVIDAS INCOBRÁVEIS
693	PERDAS EM EXISTÊNCIAS	693	PERDAS EM EXISTÊNCIAS	684	PERDAS EM INVENTÁRIOS
6931	SINISTROS	6931	SINISTROS	6841	SINISTROS
6932	QUEBRAS	6932	QUEBRAS	6842	QUEBRAS
6938	OUTRAS	6938	OUTRAS	6848	OUTRAS PERDAS
694	PERDAS EM IMOBILIZAÇÕES	694	PERDAS EM IMOBILIZAÇÕES		
6941	ALIENAÇÃO DE INVESTIMENTOS FINANCEIROS	6941	ALIENAÇÃO DE INVESTIMENTOS FINANCEIROS	687	GASTOS E PERDAS EM INVESTIM.N.FINANCEIR.
6942	ALIENAÇÃO DE IMOBILIZAÇÕES CORPÓREAS	6942	ALIENAÇÃO DE IMOBILIZAÇÕES CORPÓREAS	6853	ALIENAÇÕES
6943	ALIENAÇÃO DE IMOBILIZ. INCORPÓREAS	6943	ALIENAÇÃO DE IMOBILIZ. INCORPÓREAS	6862	
				68712	ALIENAÇÕES DE ACTIVOS INTANGÍVEIS

6944	SINISTROS	6944	SINISTROS	6872	SINISTROS
6945	ABATES	6945	ABATES	6873	ABATES
6948	OUTROS	6948	OUTROS		
695	MULTAS E PENALIDADES	695	MULTAS E PENALIDADES		
6951	MULTAS FISCAIS	6951	MULTAS FISCAIS		
6952	MULTAS NÃO FISCAIS	6952	MULTAS NÃO FISCAIS		
6958	OUTRAS PENALIDADES	6958	OUTRAS PENALIDADES		
696	AUMENTOS DE AMORTIZAÇÕES	696	AUMENTOS DE AMORTIZAÇÕES		
6961	AMORTIZAÇÕES				
6962	PROVISÕES				
697	CORRECÇÕES RELAT. A EXERC. ANT.	697	CORRECÇÕES RELAT. A EXERC. ANT.	6881	CORRECÇ. RELATIVAS PERÍODOS ANTERIORES
698	OUTROS CUSTOS E PERDAS EXTRAORD.	698	OUTROS CUSTOS E PERDAS EXTRAORD.	6888	OUTROS NÃO ESPECIFICADOS
6981	INSUF. DA ESTIMAT. P/ IMPOSTOS	6981	INSUF. DA ESTIMAT. P/ IMPOSTOS	6885	INSUFICIÊNCIA ESTIMATIVA PARA IMPOSTOS
6982	DIFERENÇAS DE CâMBIO EXTRAORDINÁRIAS	6982	DIFERENÇAS DE CâMBIO EXTRAORDINÁRIAS		
6988	OUTROS NÃO ESPECIFICADOS	6988	OUTROS NÃO ESPECIFICADOS	6886	PERDAS EM INSTRUMENTOS FINANCEIROS
7	PROVEITOS E GANHOS	7	PROVEITOS E GANHOS	7	RENDIMENTOS
71	VENDAS	71	VENDAS	71	VENDAS
711	MERCADORIAS	711	MERCADORIAS	711	MERCADORIAS
712	PROD. ACABADOS E INTERMÉDIOS	712	PROD. ACABADOS E INTERMÉDIOS	712	PROD. ACABADOS E INTERMÉDIOS
7121	PRODUTOS AGRÍCOLAS				
7122	PRODUTOS SILVICOLAS				
7123	PRODUTOS PECUÁRIOS				
7124	PRODUTOS OFICINAIS				
7125	PRODUTOS ARTESANAIS				
7127	PRODUTOS ALIMENTARES E DE CONFEITARIA				
7129	OUTROS PRODUTOS				
713	SUBPRODUTOS, DESPERDÍCIOS E REFUGOS	713	SUBPRODUTOS, DESPERDÍCIOS E REFUGOS	713	SUBPRODUTOS, DESPERD., RESÍDUOS E REF.
				714	ACTIVOS BIOLÓGICOS
				715	CEDÊNCIAS
716	IVA DAS VENDAS COM IMPOSTO INCLUÍDO	716	IVA DAS VENDAS COM IMPOSTO INCLUÍDO	716	IVA DAS VENDAS COM IMPOSTO INCLUÍDO
717	DEVOLUÇÕES DE VENDAS	717	DEVOLUÇÕES DE VENDAS	717	DEVOLUÇÕES DE VENDAS
718	DESCONTOS E ABATIMENTOS EM VENDAS	718	DESCONTOS E ABATIMENTOS EM VENDAS	718	DESCONTOS E ABATIMENTOS EM VENDAS
72	PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS	72	PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS	72	PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS
721	MATRÍCULAS E MENSALIDADES DE UTENTES	721	SERVIÇO A	721	SERVIÇO A
7211	INFÂNCIA E JUVENTUDE				
72111	CRECHES				
72112	JARDINS DE INFÂNCIA				
72113	CRECHES E JARDINS DE INFÂNCIA				
72114	ACTIVIDADES DE TEMPOS LIVRES				
72115	LAR DE CRIANÇAS E JOVENS				
72116	ZONAS DE AR LIVRE E RECREIO				
72117	ESTAB.P/CRANÇAS E JOVENS C/DEFICIÊNCIA				
72118	CRECHES FAMILIARES				
72119	OUTROS				
7212	FAMÍLIA E COMUNIDADE				
72121	LARES				
72123	COLÓNIAS DE FÉRIAS				
72124	REFEITÓRIOS				
72125	APOIO DOMICILIÁRIO				
72129	OUTROS				
7213	INVALIDEZ E REABILITAÇÃO				
72131	CENTROS DE REABILITAÇÃO DE CEGOS				
72132	CENTROS DE APOIO PELO TRABALHO				
72133	CENTROS DE APOIO OCUPACIONAL				
72134	LARES				
72135	APOIO DOMICILIÁRIO				
72139	OUTROS				
7214	TERCEIRA IDADE				
72141	LARES				
72142	CENTROS DE DIA				
72143	APOIO DOMICILIÁRIO				
72144	CENTROS DE CONVÍVIO				
72145	RECOLHIMENTOS				
72146	RESIDÊNCIAS PARA PESSOAS IDOSAS				
72147	COLÓNIAS DE FÉRIAS				
722	COMPARTICIPAÇÕES DE UTENTES	722	SERVIÇO B	722	SERVIÇO B
7221	PARA ESQUEMAS COMPLEMENTARES				
7228	OUTRAS				
723	INTERN. CONSULT., URGÊNC.E ENFERMAGEM				
724	ESTUDOS, PROJECTOS E ASSIST.TECNOLÓGICA				
		725	SERVIÇOS SECUNDÁRIOS	725	SERVIÇOS SECUNDÁRIOS
726	IVA DOS SERVIÇOS C/ IMPOSTO INCLUÍDO	726	IVA DOS SERVIÇOS C/ IMPOSTO INCLUÍDO	726	IVA DOS SERVIÇOS C/ IMPOSTO INCLUÍDO
728	DESCONTOS E ABATIMENTOS	728	DESCONTOS E ABATIMENTOS	728	DESCONTOS E ABATIMENTOS
73	PROVEITOS SUPLEMENTARES	73	PROVEITOS SUPLEMENTARES	78	OUTROS RENDIMENTOS E GANHOS
				781	RENDIMENTOS SUPLEMENTARES

732	ALUGUER DE EQUIPAMENTO	731	SERVIÇOS SOCIAIS	7811	SERVIÇOS SOCIAIS
733	VENDA DE ENERGIA	732	ALUGUER DE EQUIPAMENTO	7812	ALUGUER DE EQUIPAMENTO
734	ESTUDOS, PROJ. E ASSIST. TECNOL.	733	VENDA DE ENERGIA		
	DESEMP.CARGOS SOCIAIS NOUTRAS	734	ESTUDOS, PROJ. E ASSIST. TECNOL.	7813	ESTUDOS, PROJECTOS E ASSIST.TECNOLÓGICA
736	EMPRESAS	735	« ROYALTIES »	7814	ROYALTIES
737	SERVIÇOS SOCIAIS		DESEMP.CARGOS SOCIAIS NOUTRAS	7815	DESEMP.CARGOS SOCIAIS NOUTRAS
	NÃO ESPECIF. INERENTES VALOR	736	EMPRESAS		EMPRESAS
738	ACRESCENT.				
7381	TAXAS	738	NÃO ESPECIF. INERENTES VALOR ACRESCENT.	7816	OUTROS RENDIMENTOS SUPLEMENTARES
7382	VENDA DE OBJECTOS INÚTEIS				
7383	FESTAS E SUBSCRIÇÕES				
7389	OUTROS				
74	COMPARTICIPAÇ. E SUBS. À EXPLORAÇÃO	74	SUBSÍDIOS À EXPLORAÇÃO	75	SUBSÍDIOS À EXPLORAÇÃO
741	DO SECTOR PÚBLICO ADMINISTRATIVO	741	DO ESTADO E OUTROS ENTES PUBL.	751	SUBSÍDIOS DO ESTADO E O. ENTES PÚBLICOS
7411	CENTRO REGIONAL DE SEGURANÇA SOCIAL				
74111	INFÂNCIA E JUVENTUDE				
7E+06	CRECHES				
7E+06	CRECHES FAMILIARES				
7E+06	JARDINS DE INFÂNCIA				
7E+06	CRECHES E JARDINS DE INFÂNCIA				
7E+06	CENTROS DE ACTIVIDADES DE TEMPOS LIVRES				
7E+06	LARES E INTERNATOS P/ CRIANÇAS E JOVENS				
7E+06	ESTABEL.P/CRANÇAS E JOVENS				
7E+06	C/DEFICIÊNCIA				
7E+07	VISUAL				
7E+07	AUDITIVA				
7E+07	MENTAL				
7E+07	MOTORA				
7E+07	AUTISTA				
7E+07	PARALISIA CEREBRAL				
7E+06	APOIO DOMICILIÁRIO				
7E+06	ZONAS DE AR LIVRE E RECREIO				
7E+06	SUBSÍDIOS EVENTUAIS				
74112	FAMÍLIA E COMUNIDADE				
7E+06	LARES				
7E+06	ALBERGUES NOCTURNOS				
7E+06	COLÓNIAS DE FÉRIAS				
7E+06	REFEITÓRIOS				
7E+06	SERVIÇOS DE ACOLHIMENTO				
7E+06	APOIO DOMICILIÁRIO				
7E+06	SUBSÍDIOS EVENTUAIS				
74113	INVALIDEZ E REABILITAÇÃO				
7E+06	CENTROS DE REABILITAÇÃO PARA CEGOS				
7E+06	CENTROS DE APOIO PELO TRABALHO				
7E+06	CENTROS DE APOIO OCUPACIONAL				
7E+06	LARES				
7E+06	APOIO DOMICILIÁRIO				
7E+06	PREVENÇÃO E REABILITAÇÃO DEFICIENTES				
7E+06	SUBSÍDIOS EVENTUAIS				
74114	TERCEIRA IDADE				
7E+06	LARES				
7E+06	CENTROS DE DIA				
7E+06	CENTROS DE CONVÍVIO				
7E+06	APOIO DOMICILIÁRIO				
7E+06	RECOLHIMENTOS				
7E+06	RESIDÊNCIAS PARA PESSOAS IDOSAS				
7E+06	COLÓNIAS DE FÉRIAS				
7E+06	SUBSÍDIOS EVENTUAIS				
7414	FUNDO DO SOCORRO SOCIAL				
7415	AUTARQUIAS				
7416	GOVERNO CIVIL DE				
7417	SANTA CASA DA MISERICÓRDIA DE				
7418	OUTROS				
742	DO SECTOR PÚBLICO EMPRESARIAL				
743	DE EMPRESAS PRIVADAS				
744	DE INSTITUIÇÕES PARTICULARES				
745	DO EXTERIOR				
7451	FUNDO SOCIAL EUROPEU				
748	DE OUTRAS ENTIDADES	748	DE OUTRAS ENTIDADES	752	SUBSÍDIOS DE OUTRAS ENTIDADES
75	TRABALHOS P/ PRÓPRIA INSTITUIÇÃO	75	TRABALHOS P/ PRÓPRIA EMPRESA	74	TRABALHOS PARA A PRÓPRIA ENTIDADE
751	PARA INVESTIMENTOS FINANCEIROS	751	INVESTIMENTOS FINANCEIROS	743	PROPRIEDADES DE INVESTIMENTO
752	PARA IMOBILIZAÇÕES CORPÓREAS	752	IMOBILIZAÇÕES CORPÓREAS	741	ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS
753	PARA IMOBILIZAÇÕES INCORPÓREAS	753	IMOBILIZAÇÕES INCORPÓREAS	742	ACTIVOS INTANGÍVEIS
754	PARA IMOBILIZAÇÕES EM CURSO	754	IMOBILIZAÇÕES EM CURSO		
755	COM CUSTO DIFERIDO	755	CUSTOS DIFERIDOS	744	ACTIVOS POR GASTOS DIFERIDOS
758	PARA AUTOCONSUMOS				

76	OUTROS PROVEITOS OPERACIONAIS	76	O.PROVEITOS E GANHOS OPERACIONAIS	7688	O.RENDIM. E GANHOS NÃO ESPECIFICADOS
762	QUOTIZAÇÕES	761	DIREITOS DE PROPRIEDADE INDUSTRIAL		
763	JÓIAS				
768	NÃO ESPECIFIC.ALHEIOS VALOR ACRESCENT.	768	NÃO ESPECIFIC.ALHEIOS VALOR ACRESCENT.		
		77	REVERSÕES AMORTIZAÇ. E AJUSTAMENTOS	76	REVERSÕES
		771	REVERSÕES DE AMORTIZAÇÕES	761	DE DEPRECIAÇÕES E DE AMORTIZAÇÕES
				7611	PROPRIEDADES DE INVESTIMENTO
		7712	IMOBILIZAÇÕES CORPÓREAS	7612	ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS
				7625	EM ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS
		7713	IMOBILIZAÇÕES INCORPÓREAS	7613	ACTIVOS INTANGÍVEIS
		772	REVERSÕES DE AJUSTAMENTOS	7626	EM ACTIVOS INTANGÍVEIS
				762	DE PERDAS POR IMPARIDADE
		7722	DE DÍVIDAS DE TERCEIROS	7621	EM DÍVIDAS A RECEBER
				76211	CLIENTES
		7723	DE EXISTÊNCIAS	76212	OUTROS DEVEDORES
				7622	EM INVENTÁRIOS
78	PROVEITOS E GANHOS FINANCEIROS	78	PROVEITOS E GANHOS FINANCEIROS	79	JUROS E OUTROS RENDIMENTOS SIMILARES
781	JUROS OBTIDOS	781	JUROS OBTIDOS	791	JUROS OBTIDOS
7811	DEPÓSITOS BANCÁRIOS	7811	DE DEPÓSITOS	7911	DE DEPÓSITOS
					DE O.APLICAÇ.DE MEIOS FINANCEIROS
7812	OBRIGAÇÕES	7812	OBRIGAÇÕES E TÍTULOS DE PARTICIPAÇÃO	7912	LIQUID.
		7813	EMPRESTIMOS CORRENTES		DE FINANC.CONCEDIDOS A ASSOC.E EMP.
				7913	CONJ.
7814	EMPRESTIMOS DE FINANCIAMENTO	7814	EMPRESTIMOS DE FINANCIAMENTO		DE FINANCIAMENT.CONCEDIDOS
7815	OUTRAS APLICAÇÕES DE TESOURARIA	7815	OUTRAS APLICAÇÕES DE TESOURARIA	7914	SUBSIDIÁRIAS
7816	OUTROS INVESTIMENTOS FINANCEIROS	7816	OUTROS INVESTIMENTOS FINANCEIROS	7915	DE FINANCIAMENTOS OBTIDOS
7818	OUTROS JUROS	7818	OUTROS JUROS	7918	DE OUTROS FINANCIAMENTOS OBTIDOS
	RENDIMENTOS DE TÍTULOS DE PARTICIPAÇÃO				
782		782	GANHOS EM EMPRESAS GRUPO E ASSOCIADAS	7851	APLICAÇÃO MÉT.EQUIVALÊNC. PATRIMONIAL
783	RENDIMENTOS DE IMÓVEIS	783	RENDIMENTOS DE IMÓVEIS	7873	RENDAS E O.RENDIM. EM PROPRIED.DE INVEST.
7831	TERRENOS E RECURSOS NATURAIS				
7832	EDIFÍCIOS E OUTRAS CONSTRUÇÕES				
784	RENDIMENTOS DE PARTICIPAÇÕES CAPITAL	784	RENDIMENTOS DE PARTICIPAÇÕES CAPITAL	792	DIVIDENDOS OBTIDOS
					DE APLICAÇÕES MEIOS FINANCEIROS
				7921	LIQUÍDOS
				7922	DE ASSOCIADASE EMPREENDIM.CONJUNTOS
				7923	DE SUBSIDIÁRIAS
				7928	OUTRAS
785	DIFERENÇAS DE CÂMBIO FAVORÁVEIS	785	DIFERENÇAS DE CÂMBIO FAVORÁVEIS	7861	DIFERENÇAS DE CÂMBIO FAVORÁVEIS
786	DESC. DE PRONTO PAGAMENTOS OBTIDOS	786	DESC. DE PRONTO PAGAMENTOS OBTIDOS	782	DESCONTOS PRONTO PAGAMENTO OBTIDOS
787	GANHOS NA ALIENAÇÃO TÍT. NEGOCIÁVEIS	787	TESOURARIA	7884	GANHOS EM O.INSTRUMENTOS FINANCEIROS
			REVERSÕES E OUT.PROVEITOS E		
788	OUTROS PROVEITOS E GANHOS FINANCEIROS	788	G.FINANCEIROS		
			REVERSÕES AJUSTAM.APLICAÇÕES		
		7881	TESOURARIA	771	EM INSTRUMENTOS FINANCEIROS
			REVERSÕES	7623	EM INVESTIMENTOS FINANCEIROS
		7882	AJUSTAM.INVESTIMEN.FINACEIROS		
79	PROVEITOS E GANHOS EXTRAORDINÁRIOS	79	PROVEITOS E GANHOS EXTRAORDINÁRIOS		
	ACÇÕES DE FORMAÇÃO FINANCIADAS PELO FSE				
790		791	RESTITUIÇÃO DE IMPOSTOS	7885	RESTITUIÇÃO DE IMPOSTOS
791	RESTITUIÇÃO DE IMPOSTOS	792	RECUPERAÇÃO DE DÍVIDAS	783	RECUPERAÇÃO DE DÍVIDAS A RECEBER
792	RECUPERAÇÃO DE DÍVIDAS	793	GANHOS EM EXISTÊNCIAS	784	GANHOS EM INVENTÁRIOS
793	GANHOS EM EXISTÊNCIAS	7931	SINISTROS	7841	SINISTROS
7931	SINISTROS	7932	SOBRAS	7842	SOBRAS
7932	SOBRAS	7938	OUTROS	7848	OUTROS GANHOS
7938	OUTROS	794	GANHOS EM IMOBILIZAÇÕES	787	RENDIM.E G.EM INVESTIM.NÃO FINANCEIROS
794	GANHOS EM IMOBILIZAÇÕES			785	REND.E G.EM SUBSID., ASSOC.EMPREEN. CONJ.
				7851	APLICAÇÃO MÉTODO EQUIVALÊNCIA PATRIM.
				7852	ALIENAÇÕES
				7862	RENDIM.E GANHOS INVESTIMENTOS
					N.FINANC.
				787	ALIENAÇÕES
				7871	ALIENAÇÃO DE PROPRIEDAD. INVESTIMENTO
				78711	ALIENAÇÃO DE PROPRIEDAD. INVESTIMENTO
				78712	ALIENAÇÕES DE ACTIVOS FIXO TANGÍVEIS
				78713	ALIENAÇÕES DE ACTIVOS INTANGÍVEIS
				7872	SINISTROS
				7878	OUTROS RENDIMENTOS E GANHOS
795	BENEFÍCIOS DE PENALIDADES CONTRATUAIS	795	BENEFÍCIOS DE PENALIDADES CONTRATUAIS		
796	REDUÇÕES DE AMORTIZAÇÕES E PROVISÕES	796	REDUÇÕES DE PROVISÕES	763	DE PROVISÕES
7961	AMORTIZAÇÕES				
7962	PROVISÕES				

797	CORRECÇÕES REL. A EXERC. ANTERIORES	797	CORRECÇÕES REL. A EXERC. ANTERIORES	7881	CORRECÇÕES RELATIVAS A PERÍOD.ANTERIOR.
798	O. PROVEITOS E GANHOS EXTRAORDINÁRIOS	798	O. PROVEITOS E GANHOS EXTRAORDINÁRIOS	7882	EXCESSO DA ESTIMATIVA PARA IMPOSTOS
7981	EXCESSO DA ESTIMATIVA P/ IMPOSTO	7981	EXCESSO DA ESTIMATIVA P/ IMPOSTO	7883	IMPUTAÇÃO DE SUBSÍDIOS P/INVESTIMENTOS
7982	DIFERENÇAS DE CAMBIO EXTRAORDINÁRIAS	7982	DIFERENÇAS DE CAMBIO EXTRAORDINÁRIAS		
7983	EM SUBSÍDIO P/ INVESTIMENTO	7983	EM SUBSÍDIO P/ INVESTIMENTO		
79831	PIDDAC				
79832	OUTROS				
7984	DONATIVOS	7988	OUTROS NÃO ESPECIFICADOS	7888	OUTROS NÃO ESPECIFICADOS
8	RESULTADOS	8	RESULTADOS	8	RESULTADOS
81	RESULTADOS OPERACIONAIS	81	RESULTADOS OPERACIONAIS	73	VARIAÇÕES NOS INVENTÁRIOS PRODUÇÃO
				731	PRODUTOS ACABADOS E INTERMÉDIOS
				732	SUBPROD., DESPERDÍCIOS, RESÍDUOS E REFUGOS
				733	PRODUTOS E TRABALHOS EM CURSO
				734	ACTIVOS BIOLÓGICOS
82	RESULTADOS FINANCEIROS	82	RESULTADOS FINANCEIROS		
83	RESULTADOS (CORRENTES)	83	RESULTADOS (CORRENTES)		
84	RESULTADOS EXTRAORDINÁRIOS	84	RESULTADOS EXTRAORDINÁRIOS		
		85	(RESULTADOS ANTES DE IMPOSTOS)	81	RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO
		85	RESULTADOS ANTES DE IMPOSTO	811	RESULTADO ANTES DE IMPOSTOS
		86	IMPOSTO S/O REND. DO EXERCÍCIO		
		861	IMPOSTO CORRENTE	812	IMPOSTOS SOBRE O RENDIMENTO DO PERÍODO
		862	IMPOSTO DIFERIDO	8121	IMPOSTO ESTIMADO PARA O PERÍODO
				8122	IMPOSTO DIFERIDO
88	RESULTADO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	88	RESULTADO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	818	RESULTADO LÍQUIDO
		89	DIVIDENDOS ANTECIPADOS	89	DIVIDENDOS ANTECIPADOS
9	CONTABILIDADE ANALÍTICA				
96	CUSTOS DAS VALÊNCIAS E O. ACTIVIDADES				
961	INFÂNCIA E JUVENTUDE				
	CRECHES				
	CRECHES FAMILIARES				
	JARDINS DE INFÂNCIA				
	CRECHES E JARDINS DE INFÂNCIA				
	CENTROS DE ACTIVIDADES TEMPOS LIVRES				
	LARES E INTERNATOS P/ CRIANÇAS E JOVENS				
	ESTABEL.P/CRANÇAS E JOVENS C/ DEFICIÊNCIA				
	VISUAL				
	AUDITIVA				
	MENTAL				
	MOTORA				
	AUTISTA				
	PARALISIA CEREBRAL				
	APOIO DOMICILIÁRIO				
	ZONAS DE AR LIVRE E RECREIO				
962	FAMÍLIA E COMUNIDADE				
	LARES				
	ALBERGUES NOCTURNOS				
	COLÓNIAS DE FÉRIAS				
	REFEITÓRIOS				
	SERVIÇOS DE ACOLHIMENTO				
	APOIO DOMICILIÁRIO				
963	INVALIDEZ E REABILITAÇÃO				
	CENTROS DE REABILITAÇÃO PARA CEGOS				
	CENTROS DE APOIO PELO TRABALHO				
	CENTROS DE APOIO OCUPACIONAL				
	LARES				
	APOIO DOMICILIÁRIO				
964	TERCEIRA IDADE				
	LARES				
	CENTROS DE DIA				
	CENTROS DE CONVÍVIO				
	APOIO DOMICILIÁRIO				
	RECOLHIMENTOS				
	RESIDÊNCIAS PARA PESSOAS IDOSAS				
	COLÓNIAS DE FÉRIAS				
966	OUTRAS ACTIVIDADES				
	FARMÁCIA				

	CANTINA		
	BAR		
	BINGO		
968	CUSTOS COMUNS		
97	PROVEITOS DAS VALÊNC. E O.ACTIVIDADES		
971	INFÂNCIA E JUVENTUDE		
	CRECHES		
	CRECHES FAMILIARES		
	JARDINS DE INFÂNCIA		
	CRECHES E JARDINS DE INFÂNCIA		
	CENTROS DE ACTIVIDADES TEMPOS LIVRES		
	LARES E INTERNATOS P/ CRIANÇAS E JOVENS		
	ESTABEL.P/CRANÇAS E JOVENS C/		
	DEFICIÊNCIA		
	VISUAL		
	AUDITIVA		
	MENTAL		
	MOTORA		
	AUTISTA		
	PARALISIA CEREBRAL		
	APOIO DOMICILIÁRIO		
	ZONAS DE AR LIVRE E RECREIO		
972	FAMÍLIA E COMUNIDADE		
	LARES		
	ALBERGUES NOCTURNOS		
	COLÓNIAS DE FÉRIAS		
	REFEITÓRIOS		
	SERVIÇOS DE ACOLHIMENTO		
	APOIO DOMICILIÁRIO		
973	INVALIDEZ E REABILITAÇÃO		
	CENTROS DE REABILITAÇÃO PARA CEGOS		
	CENTROS DE APOIO PELO TRABALHO		
	CENTROS DE APOIO OCUPACIONAL		
	LARES		
	APOIO DOMICILIÁRIO		
974	TERCEIRA IDADE		
	LARES		
	CENTROS DE DIA		
	CENTROS DE CONVÍVIO		
	APOIO DOMICILIÁRIO		
	RECOLHIMENTOS		
	RESIDÊNCIAS PARA PESSOAS IDOSAS		
	COLÓNIAS DE FÉRIAS		
976	OUTRAS ACTIVIDADES		
	FARMÁCIA		
	CANTINA		
	BAR		
	BINGO		
978	PROVEITOS COMUNS		
99	RESULTADOS DA CONTABILIDADE		
991	ANALÍTICA		
	INFÂNCIA E JUVENTUDE		
	CRECHES		
	CRECHES FAMILIARES		
	JARDINS DE INFÂNCIA		
	CRECHES E JARDINS DE INFÂNCIA		
	CENTROS DE ACTIVIDADES TEMPOS LIVRES		
	LARES E INTERNATOS P/ CRIANÇAS E JOVENS		
	ESTABEL.P/CRANÇAS E JOVENS C/		
	DEFICIÊNCIA		
	VISUAL		
	AUDITIVA		
	MENTAL		
	MOTORA		
	AUTISTA		
	PARALISIA CEREBRAL		
	APOIO DOMICILIÁRIO		
	ZONAS DE AR LIVRE E RECREIO		
992	FAMÍLIA E COMUNIDADE		
	LARES		
	ALBERGUES NOCTURNOS		
	COLÓNIAS DE FÉRIAS		
	REFEITÓRIOS		
	SERVIÇOS DE ACOLHIMENTO		
	APOIO DOMICILIÁRIO		
993	INVALIDEZ E REABILITAÇÃO		
	CENTROS DE REABILITAÇÃO PARA CEGOS		
	CENTROS DE APOIO PELO TRABALHO		
	CENTROS DE APOIO OCUPACIONAL		

994	LARES		
	APOIO DOMICILIÁRIO		
	TERCEIRA IDADE		
	LARES		
	CENTROS DE DIA		
996	CENTROS DE CONVÍVIO		
	APOIO DOMICILIÁRIO		
	RECOLHIMENTOS		
	RESIDÊNCIAS PARA PESSOAS IDOSAS		
	COLÔNIAS DE FÉRIAS		
	OUTRAS ACTIVIDADES		
	FARMÁCIA		
	CANTINA		
	BAR		
	BINGO		

Fonte: Elaboração própria.

10.2. Elaboração da DRV de acordo com o modelo do PCIPSS

10.2.1. INSTITUIÇÃO CENTRO SOCIAL E PAROQUIAL DE S. MIGUEL DE NEVOGILDE - DRV DE ACORDO COM O MODELO DO PCIPSS

**APURAMENTO DOS RESULTADOS POR VALÊNCIAS ANTES DA DISTRIBUIÇÃO DOS CUSTOS
E PROVEITOS INDIRECTOS - INSTITUIÇÃO CSPSMN**

Cod.	Valências	Creche	Jardim Infância	ATL	Total
71	Vendas	0,00	0,00	0,00	0,00
72	Prestações de Serviços	147.178,60	201.535,91	164.941,36	513.655,87
721	Matriculas e mensalidades de utentes	147.178,60	190.415,91	107.468,96	445.063,47
722/8	Outras	0,00	11.120,00	57.472,40	68.592,40
75	Trabalhos para a própria instituição	0,00	0,00	0,00	0,00
758	Para autoconsumos	0,00	0,00	0,00	0,00
751/5	Para outros	0,00	0,00	0,00	0,00
73	Proveitos suplementares	0,00	0,00	0,00	0,00
74	Comparticipações e Subsídios à Exploração	112.209,60	204.512,48	57.888,00	374.610,08
7411	Centro Regional de Segurança Social	112.209,60	204.512,48	57.888,00	374.610,08
7412/8	Outros	0,00	0,00	0,00	0,00
742/8	De outros sectores	0,00	0,00	0,00	0,00
76	Outros Proveitos Operacionais	0,00	0,00	0,00	0,00
	Variação da produção	0,00	0,00	0,00	0,00
	Subtotal (1)	259.388,20	406.048,39	222.829,36	888.265,95
61	Custo das Mercadorias Vend. e Mat. Consumidas	0,00	0,00	0,00	57.488,43
61611	Generos alimentares				56.867,93
61-61611	Outros				620,50
62	Fornecimentos e Serviços Externos	0,00	0,00	0,00	249.281,52
6211	Exploração de Refeitórios	0,00	0,00	0,00	0,00
62211/4	Electricidade, combustível, água e outros fluidos				18.861,95
62217	Material de Escritório				2.724,15
62237	Reparação, conservação, ad. Eq. Edif. Alugados				30.981,67
*	Outros fornecimentos e serviços externos				196.713,75
64	Custos com o Pessoal	149.737,06	164.577,29	83.151,46	578.223,91
6411	Remunerações Certas				477.703,55
6411...	Remunerações certas - Prof. Qualificado	125.198,22	136.604,40	70.526,68	332.329,30
6411...	Remunerações Certas - Comum				145.374,25
645	Encargos sobre Remunerações	24.538,84	27.972,89	12.624,78	93.629,85
645...	Encargos sobre Remunerações - Prof. Qualificado	24.538,84	27.972,89	12.624,78	65.136,51
645...	Encargos sobre Remunerações - Comum				28.493,34
646	Seguros				4.906,89
647/8	Outros custos com o pessoal				1.983,62
66	Amortizações				15.315,74
6622	Edifícios				0,00
6623	Equipamento básico				3.609,03
6624	Equipamento transporte				2.000,00
6625	Ferramentas e utensílios				741,12
66261	Mobiliário Equip. administrativo				6.136,50
622264	Equipamento informático				2.829,09
67	Provisões	0,00	0,00	0,00	0,00
63	Impostos				1.779,52
65	Benefícios processados e o. Custos operacionais	0,00	0,00	0,00	187,05
652	Outros custos operacionais				187,05
	Subtotal (2)				902.276,17
81	Resultados Operacionais (1) - (2) = (3)				-14.010,22

* 62-(6211+62211/4+62217+62237)

CÁLCULO DOS COEFICIENTES DE IMPUTAÇÃO - INSTITUIÇÃO CSPSMN

Custos Directos	Creche	Jardim Infância	ATL
397.465,81	0,37672941	0,414066533	0,209204057

(a)

Fórmula
$$\frac{\text{Custos directos da valência}}{\text{Total dos custos directos}}$$

Nota 1

Custos directos: Parte dos custos com o pessoal e Amortizações

Custos directos de cada valência:

	Creche	Jardim Infância	ATL
Remun. Certas	125.198,22	136.604,40	70.526,68
Encargos s. rem.	24.538,84	27.972,89	12.624,78
	149.737,06	164.577,29	83.151,46

Custos indirectos afectos a cada valência:

	Creche	Jardim Infância	ATL
(a)	X	X	X

Cálculo:

	Creche	Jardim Infância	ATL	Total
(a)	149.737,06	164.577,29	83.151,46	397.465,81

Nota 2

Cálculo dos coeficientes de imputação a aplicar na distribuição afecta às contas

(a)61; 62; 63; 64(x) e 65 Géneros alimentares, Fornecimentos serv. Externos, impostos, remunerações(Comum), outros custos operacionais, amortizações

DISTRIBUIÇÃO DOS CUSTOS E PROVEITOS INDIRECTOS - INSTITUIÇÃO CSPSMN

Cod.	Contas	Total	Creche	Jardim Infância	ATL	
	Custos	1.152.018	340.087	373.793	188.856	
61	CMVMC	57.488,43	21.657,58	23.804,03	12.026,81	
61611	Generos alimentares	56.867,93	21.423,82	23.547,11	11.897,00	(a)
61622	Outros	620,50	233,76	256,93	129,81	(a)
622	Fornecimentos e serviços	249.281,52				
62211/4	Electricidade, combustível, água e outros fluidos	18.861,95	7.105,85	7.810,10	3.946,00	
62211	Electricidade	11.765,55	4.432,43	4.871,72	2.461,40	(a)
62212	Combustíveis	2.352,17	886,13	973,95	492,08	(a)
62213	Água	742,81	279,84	307,57	155,40	(a)
62214	outros fluidos	4.001,42	1.507,45	1.656,85	837,11	(a)
62217	Material de Escritório	2.724,15	1.026,27	1.127,98	569,90	(a)
62237	Reparação, conservação, ad. Eq. Edif. Alugados	30.981,67	11.671,71	12.828,47	6.481,49	(a)
*	Outros fornecimentos e serviços externos	196.713,75	74.107,85	81.452,58	41.153,31	
62215	Ferramentas e utensílios de desgaste rápido	5.394,92	2.032,43	2.233,86	1.128,64	(a)
62218	Artigos para oferta	203,68	76,73	84,34	42,61	(a)
62219	Rendas e alugueres	36.400,00	13.712,95	15.072,02	7.615,03	(a)
62222	Comunicação	6.569,06	2.474,76	2.720,03	1.374,27	(a)
62223	Seguros	3.206,56	1.208,01	1.327,73	670,83	(a)
62226	Transporte de pessoal	49,65	18,70	20,56	10,39	(a)
62227	Deslocações e estadas	2.924,70	1.101,82	1.211,02	611,86	(a)
62228	Comissões	5.130,02	1.932,63	2.124,17	1.073,22	(a)
62229	Honorários	40.015,61	15.075,06	16.569,12	8.371,43	(a)
62232	Conservação e reparação	32.483,89	12.237,64	13.450,49	6.795,76	(a)
62234	Limpeza, higiene e conforto	8.933,69	3.365,58	3.699,14	1.868,96	(a)
62235	Vigilância e segurança	288,35	108,63	119,40	60,32	(a)
62236	Trabalhos especializados	40.143,63	15.123,29	16.622,13	8.398,21	(a)
62238	Material didático	9.860,04	3.714,57	4.082,71	2.062,76	(a)
62239	Jornais e revistas	250,70	94,45	103,81	52,45	(a)
62241	Vestuário e calçado de utentes	80,08	30,17	33,16	16,75	(a)
62242	Encargos de saúde com utentes	407,64	153,57	168,79	85,28	(a)
62243	Rouparia	209,10	78,77	86,58	43,74	(a)
62298	Outros fornecimentos e serviços	4.162,43	1.568,11	1.723,52	870,80	(a)
63	Impostos	1.779,52	670,40	736,84	372,28	
6313	Imposto do selo	176,00	66,30	72,88	36,82	(a)
6314	Imposto s/ transportes rodoviaros	50,00	18,84	20,70	10,46	(a)
6317	Taxas	48,00	18,08	19,88	10,04	(a)
6321	IMI	1.505,52	567,17	623,39	314,96	(a)
64	Custos c/ pessoal	180.758,10	68.096,89	74.845,88	37.815,33	
6411...	Remunerações Certas - Comum	145.374,25	54.766,76	60.194,61	30.412,88	(a)
645...	Encargos sobre Remunerações - Comum	28.493,34	10.734,28	11.798,14	5.960,92	(a)
646	Seguros	4.906,89	1.848,57	2.031,78	1.026,54	(a)
648...	Outros custos com o pessoal	1.983,62	747,29	821,35	414,98	(a)
66	Amortizações	15.315,74	5.769,89	6.341,74	3.204,11	
6622	Edifícios	0,00	0,00	0,00	0,00	
6623	Equipamento básico	3.609,03	1.359,63	1.494,38	755,02	(a)
6624	Equipamento de transporte	2.000,00	753,46	828,13	418,41	(a)
6625	Ferramentas e utensílios	741,12	279,20	306,87	155,05	(a)
6626	Equip. administrativo	8.965,59	3.377,60	3.712,35	1.875,64	(a)
652	Quotizações	187,05	70,47	77,45	39,13	(a)

**DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR VALÊNCIAS - MODELO DO PCIPSS -
INSTITUIÇÃO CSPSMN**

Cod.	Valências	Creche	Jardim Infância	ATL	Total
71	Vendas	0,00	0,00	0,00	0,00
72	Prestações de Serviços	147.178,60	201.535,91	164.941,36	513.655,87
721	Matriculas e mensalidades de utentes	147.178,60	190.415,91	107.468,96	445.063,47
722/8	Outras	0,00	11.120,00	57.472,40	68.592,40
75	Trabalhos para a própria instituição	0,00	0,00	0,00	0,00
758	Para autoconsumos	0,00	0,00	0,00	0,00
751/5	Para outros	0,00	0,00	0,00	0,00
73	Proveitos suplementares	0,00	0,00	0,00	0,00
74	Comparticipações e Subsídios à Exploração	112.209,60	204.512,48	57.888,00	374.610,08
7411	Centro Regional de Segurança Social	112.209,60	204.512,48	57.888,00	374.610,08
7412/8	Outros	0,00	0,00	0,00	0,00
742/8	De outros sectores	0,00	0,00	0,00	0,00
76	Outros Proveitos Operacionais	0,00	0,00	0,00	0,00
	Variação da produção	0,00	0,00	0,00	0,00
	Subtotal (1)	259.388,20	406.048,39	222.829,36	888.265,95
61	Custo das Mercadorias Vend. e Mat. Consumidas	21.657,58	23.804,03	12.026,81	57.488,43
61611	Generos alimentares	21.423,82	23.547,11	11.897,00	56.867,93
61-61611	Outros	233,76	256,93	129,81	620,50
62	Fornecimentos e Serviços Externos	93.911,68	103.219,13	52.150,71	249.281,52
6211	Exploração de Refeitórios	0,00	0,00	0,00	0,00
62211/4	Electricidade, combustível, água e outros fluidos	7.105,85	7.810,10	3.946,00	18.861,95
62217	Material de Escritório	1.026,27	1.127,98	569,90	2.724,15
62237	Reparação, conservação, ad. Eq. Edif. Alugados	11.671,71	12.828,47	6.481,49	30.981,67
*	Outros fornecimentos e serviços externos	74.107,85	81.452,58	41.153,31	196.713,75
64	Custos com o Pessoal	217.833,95	239.423,17	120.966,79	578.223,91
6411	Remunerações Certas	179.964,98	196.799,01	100.939,56	477.703,55
6411...	Remunerações certas - Prof. Qualificado	125.198,22	136.604,40	70.526,68	332.329,30
6411...	Remunerações Certas - Comum	54.766,76	60.194,61	30.412,88	145.374,25
645	Encargos sobre Remunerações	35.273,12	39.771,03	18.585,70	93.629,85
645...	Encargos sobre Remunerações - Prof. Qualificado	24.538,84	27.972,89	12.624,78	65.136,51
645...	Encargos sobre Remunerações - Comum	10.734,28	11.798,14	5.960,92	28.493,34
646	Seguros	1.848,57	2.031,78	1.026,54	4.906,89
647/8	Outros custos com o pessoal	747,29	821,35	414,98	1.983,62
66	Amortizações	5.769,89	6.341,74	3.204,11	15.315,74
67	Provisões	0,00	0,00	0,00	0,00
63	Impostos	670,40	736,84	372,28	1.779,52
65	Benefícios processados e o. Custos operacionais	70,47	77,45	39,13	187,05
652	Outros custos operacionais	70,47	77,45	39,13	187,05
	Subtotal (2)	339.913,97	373.602,37	188.759,84	902.276,17
81	Resultados Operacionais (1) - (2) = (3)	-80.525,77	32.446,02	34.069,52	-14.010,22

* 62-(6211+62211/4+62217+62237)

10.2.2. INSTITUIÇÃO CENTRO DE BEM-ESTAR SOCIAL DE NOSSA SENHORA DO SOCORRO
- DRV DE ACORDO COM O MODELO DO PCIPSS

**APURAMENTO DOS RESULTADOS POR VALÊNCIAS ANTES DA DISTRIBUIÇÃO DOS CUSTOS
E PROVEITOS INDIRECTOS - INSTITUIÇÃO CBESNSS**

Cod.	Valências	Jardim Infância	ATL	Total
71	Vendas	0,00	0,00	0,00
72	Prestações de Serviços	32.834,40	7.836,00	40.670,40
721	Matriculas e mensalidades de utentes	30.765,00	6.470,00	37.235,00
722/8	Outras	2.069,40	1.366,00	3.435,40
75	Trabalhos para a própria instituição	0,00	0,00	0,00
758	Para autoconsumos	0,00	0,00	0,00
751/5	Para outros	0,00	0,00	0,00
73	Proveitos suplementares	0,00	0,00	0,00
74	Comparticipações e Subsídios à Exploração	134.904,00	39.198,60	174.102,60
7411	Centro Regional de Segurança Social	134.904,00	39.198,60	174.102,60
7412/8	Outros	0,00	0,00	0,00
742/8	De outros sectores	0,00	0,00	0,00
76	Outros Proveitos Operacionais	0,00	0,00	0,00
	Variação da produção	0,00	0,00	0,00
	Subtotal (1)	167.738,40	47.034,60	214.773,00
61	Custo das Mercadorias Vend. e Mat. Consumidas	12.770,22	3.188,11	15.958,33
61611	Generos alimentares	12.770,22	3.188,11	15.958,33
61- 61611	Outros	0,00	0,00	0,00
62	Fornecimentos e Serviços Externos	0,00	0,00	17.572,52
6211	Exploração de Refeitórios	0,00	0,00	0,00
62211/4	Electricidade, combustível, água e outros fluidos			2.247,18
62217	Material de Escritório			336,99
62237	Reparação, conservação, ad. Eq. Edif. Alugados	0,00	0,00	0,00
*	Outros fornecimentos e serviços externos			14.988,35
64	Custos com o Pessoal	182.289,28	46.662,46	192.039,65
6411	Remunerações Certas	82.144,10	21.661,01	158.152,50
6411...	Remunerações certas - Prof. Qualificado	82.144,10	21.661,01	103.805,11
6411...	Remunerações Certas - Comum			54.347,39
643	Formação profissional			135,00
645	Encargos sobre Remunerações	18.001,08	3.340,44	31.115,90
645...	Encargos sobre Remunerações - Prof. Qualificado	18.001,08	3.340,44	21.341,52
645...	Encargos sobre Remunerações - Comum			9.774,38
646	Seguros			1.363,41
647/8	Outros custos com o pessoal			1.272,84
66	Amortizações	0,00	0,00	9.262,94
6622	Edifícios			0,00
6623	Equipamento básico			2.246,95
6624	Equipamento de Transporte			4.594,13
6626	Equipamento Administrativo			2.421,86
67	Provisões	0,00	0,00	0,00
63	Impostos			50,00
65	Benefícios processados e o. Custos operacionais	0,00	0,00	87,29
652	Outros custos operacionais			87,29
	Subtotal (2)	195.059,50	49.850,57	234.970,73
81	Resultados Operacionais (1) - (2) = (3)	-27.321,10	-2.815,97	-20.197,73

* 62-(6211+62211/4+62217+62237)

CÁLCULO DOS COEFICIENTES DE IMPUTAÇÃO - INSTITUIÇÃO CBESNSS

Custos Directos	Creche	Jardim Infância
125.146,63	0,800222747	0,199777253 (a)

Fórmula
$$\frac{\text{Custos directos da valência}}{\text{Total dos custos directos}}$$

Nota 1

Custos directos: Parte dos custos com o pessoal e Amortizações

Custos directos de cada valência:

	Creche	Jardim Infância
Remun. Certas	82.144,10	21.661,01
Encargos s. rem.	18.001,08	3.340,44
	100.145,18	25.001,45

Custos indirectos afectos a cada valência:

	Creche	Jardim Infância
(a)	X	X

Cálculo:

	Creche	Jardim Infância	Total
(a)	100.145,18	25.001,45	125.146,63

Nota 2

Cálculo dos coeficientes de imputação a aplicar na distribuição afecta às contas

(a)61; 62; 63; 64(x) e 65	Géneros alimentares, Fornecimentos serv. Externos, impostos, remunerações (Comum), outros custos operacionais, amortizações
---------------------------	---

DISTRIBUIÇÃO DOS CUSTOS E PROVEITOS INDIRECTOS - INSTITUIÇÃO CBESNSS

Cod.	Contas	Total	Jardim Infância	ATL	
	Custos	193.951	155.204	38.747	
61611	Generos alimentares	15.958,33	12.770,22	3.188,11	(a)
62211/4	Electricidade, combustível, água e outros fluidos	2.247,18	1.798,24	448,94	
62211	Electricidade	1.078,44	862,99	215,45	(a)
62212	Combustíveis	235,01	188,06	46,95	(a)
62213	Água	415,40	332,41	82,99	(a)
62214	outros fluidos	518,33	414,78	103,55	(a)
62217	Material de Escritório	336,99	269,67	67,32	(a)
62237	Reparação, conservação, ad. Eq. Edif. Alugados	0,00	0,00	0,00	(a)
*	Outros fornecimentos e serviços externos	14.987,75	11.993,54	2.994,21	
62215	Ferramentas e utensílios de desgaste rápido	222,29	177,88	44,41	(a)
62218	Artigos para oferta	118,83	95,09	23,74	(a)
62219	Rendas e alugueres	60,00	48,01	11,99	(a)
62222	Comunicação	722,82	578,42	144,40	(a)
62223	Seguros	910,53	728,63	181,90	(a)
62226	Transporte de pessoal	21,85	17,48	4,37	(a)
62227	Deslocações e estadas	3.501,95	2.802,34	699,61	(a)
62228	Comissões	0,00	0,00	0,00	(a)
62229	Honorários	3.425,44	2.741,12	684,32	(a)
62231	Contencioso e notariado	0,00	0,00	0,00	(a)
62232	Conservação e reparação	440,47	352,47	88,00	(a)
62234	Limpeza, higiene e conforto	2.695,37	2.156,90	538,47	(a)
62235	Vigilância e segurança	73,00	58,42	14,58	(a)
62236	Trabalhos especializados	736,00	588,96	147,04	(a)
62238	Material didático	1.404,44	1.123,86	280,58	(a)
62239	Jornais e revistas	0,00	0,00	0,00	(a)
62241	Vestuário e calçado de utentes	0,00	0,00	0,00	(a)
62242	Encargos de saúde com utentes	13,48	10,79	2,69	(a)
62243	Rouparia	108,00	86,42	21,58	(a)
62298	Outros fornecimentos e serviços	533,28	426,74	106,54	(a)
63	Impostos	50,00	40,01	9,99	(a)
64	Custos com o pessoal	66.893,02	53.529,32	13.363,70	
6411...	Remunerações Certas - Comum	54.347,39	43.490,02	10.857,37	(a)
6412	Remunerações adicionais	0,00	0,00	0,00	(a)
643	Formação profissional	135,00	108,03	26,97	(a)
645...	Encargos sobre Remunerações - Comum	9.774,38	7.821,68	1.952,70	(a)
646	Seguros	1.363,41	1.091,03	272,38	(a)
648...	Outros custos com o pessoal	1.272,84	1.018,56	254,28	(a)
65	Benefícios processados e o. Custos operacionais	87,29	69,85	17,44	(a)
66	Amortizações	9.262,94	7.412,42	1.850,52	
6622	Edifícios	0,00	0,00	0,00	
6623	Equipamento básico	2.246,95	1.798,06	448,89	(a)
6624	Equipamento de transporte	4.594,13	3.676,33	917,80	(a)
6626	Equipamento administrativo	2.421,86	1.938,03	483,83	(a)
	Proveitos	0,00	0,00	0,00	
762	Outros proveitos operacionais	0,00	0,00	0,00	

DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR VALÊNCIAS - INSTITUIÇÃO CBESNSS

Cod.	Valências	Jardim Infância	ATL	Total
71	Vendas	0,00	0,00	0,00
72	Prestações de Serviços	32.834,40	7.836,00	40.670,40
721	Matriculas e mensalidades de utentes	30.765,00	6.470,00	37.235,00
722/8	Outras	2.069,40	1.366,00	3.435,40
75	Trabalhos para a própria instituição	0,00	0,00	0,00
758	Para autoconsumos	0,00	0,00	0,00
751/5	Para outros	0,00	0,00	0,00
73	Proveitos suplementares	0,00	0,00	0,00
74	Comparticipações e Subsídios à Exploração	134.904,00	39.198,60	174.102,60
7411	Centro Regional de Segurança Social	134.904,00	39.198,60	174.102,60
7412/8	Outros	0,00	0,00	0,00
742/8	De outros sectores	0,00	0,00	0,00
76	Outros Proveitos Operacionais	0,00	0,00	0,00
	Variação da produção	0,00	0,00	0,00
	Subtotal (1)	167.738,40	47.034,60	214.773,00
61	Custo das Mercadorias Vend. e Mat. Consumidas	12.770,22	3.188,11	15.958,33
61611	Generos alimentares	12.770,22	3.188,11	15.958,33
61-61611	Outros	0,00	0,00	0,00
62	Fornecimentos e Serviços Externos	14.061,45	3.510,47	17.571,92
6211	Exploração de Refeitórios	0,00	0,00	0,00
62211/4	Electricidade, combustível, água e outros fluidos	1.798,24	448,94	2.247,18
62217	Material de Escritório	269,67	67,32	336,99
62237	Reparação, conservação, ad. Eq. Edif. Alugados	0,00	0,00	0,00
*	Outros fornecimentos e serviços externos	11.993,54	2.994,21	14.987,75
64	Custos com o Pessoal	153.674,50	38.365,15	192.039,65
6411	Remunerações Certas	125.634,12	32.518,38	158.152,50
6412	Remunerações adicionais	0,00	0,00	0,00
643	Formação profissional	108,03	26,97	135,00
645	Encargos sobre Remunerações	25.822,76	5.293,14	31.115,90
646	Seguros	1.091,03	272,38	1.363,41
647/8	Outros custos com o pessoal	1.018,56	254,28	1.272,84
66	Amortizações	7.412,42	1.850,52	9.262,94
67	Provisões	0,00	0,00	0,00
63	Impostos	40,01	9,99	50,00
65	Benefícios processados e o. Custos operacionais	69,85	17,44	87,29
652	Outros custos operacionais	69,85	17,44	87,29
	Subtotal (2)	188.028,44	46.941,69	234.970,13
81	Resultados Operacionais (1) - (2) = (3)	-20.290,04	92,91	-20.197,13

* 62-(6211+62211/4+62217+62237)

**10.2.3. INSTITUIÇÃO OBRA SOCIAL DO SAGRADO CORAÇÃO DE MARIA DE BRAGA - DRV
DE ACORDO COM O MODELO DO PCIPSS**

APURAMENTO DOS RESULTADOS POR VALÊNCIAS ANTES DA DISTRIBUIÇÃO DOS CUSTOS E PROVEITOS INDIRECTOS - INSTITUIÇÃO OSSCMB

Cod.	Valências	Creche	Jardim Infância	ATL	Total
71	Vendas	0,00	0,00	0,00	0,00
72	Prestações de Serviços	80.372,50	163.431,77	37.253,26	281.057,53
721	Matriculas e mensalidades de utentes	80.372,50	163.431,77	31.626,26	275.430,53
722/8	Outras	0,00	0,00	5.627,00	5.627,00
75	Trabalhos para a própria instituição	0,00	0,00	0,00	0,00
758	Para autoconsumos	0,00	0,00	0,00	0,00
751/5	Para outros	0,00	0,00	0,00	0,00
73	Proveitos suplementares	0,00	0,00	0,00	0,00
74	Comparticipações e Subsídios à Exploração	189.610,21	347.457,60	68.647,37	605.715,18
7411	Centro Regional de Segurança Social	189.610,21	347.457,60	68.647,37	605.715,18
7412/8	Outros	0,00	0,00	0,00	0,00
742/8	De outros sectores	0,00	0,00	0,00	0,00
76	Outros Proveitos Operacionais	0,00	0,00	0,00	884,51
	Variação da produção	0,00	0,00	0,00	0,00
	Subtotal (1)	269.982,71	510.889,37	105.900,63	887.657,22
61	Custo das Mercadorias Vend. e Mat. Consumidas	0,00	0,00	0,00	82.781,47
61611	Generos alimentares				82.781,47
61-61611	Outros	0,00	0,00	0,00	0,00
62	Fornecimentos e Serviços Externos	0,00	0,00	0,00	119.584,58
6211	Exploração de Refeitórios	0,00	0,00	0,00	0,00
62211/4	Electricidade, combustível, água e outros fluidos				15.211,04
62217	Material de Escritório				4.383,32
62237	Reparação, conservação, ad. Eq. Edif. Alugados				7.574,24
*	Outros fornecimentos e serviços externos				92.415,98
64	Custos com o Pessoal	299.147,81	457.692,18	143.350,02	711.975,24
6411	Remunerações Certas	136.223,94	208.420,94	65.277,81	585.362,96
6411...	Remunerações certas - Prof. Qualificado	136.223,94	208.420,94	65.277,81	409.922,69
6411...	Remunerações Certas - Comum				175.440,27
6412	Remunerações adicionais				897,00
643	Formação profissional				270,00
645	Encargos sobre Remunerações	26.699,93	40.850,30	12.794,40	113.966,28
645...	Encargos sobre Remunerações - Prof. Qualificado	26.699,93	40.850,30	12.794,40	80.344,63
645...	Encargos sobre Remunerações - Comum				33.621,65
646	Seguros				4.242,55
647/8	Outros custos com o pessoal				7.236,45
648...	Outros custos com o pessoal				2.238,32
648...	Indemnizações despedimento - Prof. Qualificado	579,00	828,60	2.457,94	3.865,54
648...	Indemnizações despedimento - Prof. Comum				186,59
648...	Premios de trabalho - ATL	0,00	0,00	646,00	646,00
648...	Premios de trabalho - Comum				300,00
66	Amortizações				12.676,29
6622	Edifícios				1.611,90
6623	Equipamento básico				1.904,40
6625	Ferramentas e utensílios				1.802,82
66261	Mobiliário Equip. administrativo				984,78
622263	Mobiliário Equip. social				1.714,70
622264	Equipamento informático				3.911,82
622265	Equipamento diverso				745,87
67	Provisões	0,00	0,00	0,00	0,00
63	Impostos	0,00	0,00	0,00	0,00
65	Benefícios processados e o. Custos operacionais	0,00	0,00	0,00	748,20
652	Outros custos operacionais				748,20
	Subtotal (2)	299.147,81	457.692,18	143.350,02	927.765,78
81	Resultados Operacionais (1) - (2) = (3)	-29.165,10	53.197,19	-37.449,39	-40.108,56

* 62-(6211+62211/4+62217+62237)

CÁLCULO DOS COEFICIENTES DE IMPUTAÇÃO - INSTITUIÇÃO OSSCMB

Custos Directos	Creche	Jardim Infância	ATL
494.779	0,330456459	0,505478023	0,164065518

(a)

Fórmula
$$\frac{\text{Custos directos da valência}}{\text{Total dos custos directos}}$$

Nota 1

Custos directos: Parte dos custos com o pessoal e Amortizações

Custos directos de cada valência:

	Creche	Jardim Infância	ATL
Remun. Certas	136.223,94	208.420,94	65.277,81
Encargos s. rem.	26.699,93	40.850,30	12.794,40
Indemnizaç. Desp.	579,00	828,60	2.457,94
Premios trabalho			646,00
	163.502,87	250.099,84	81.176,15

Custos indirectos afectos a cada valência:

	Creche	Jardim Infância	ATL
(a)	X	X	X

Cálculo:

	Creche	Jardim Infância	ATL	Total
(a)	163.502,87	250.099,84	81.176,15	494.778,86

Nota 2

Cálculo dos coeficientes de imputação a aplicar na distribuição afecta às contas

(a)62;64;65 Géneros alimentares; Fornecimentos e serviços externos; Remunerações - Comum; Amortizações; outros custos operacionais

DISTRIBUIÇÃO DOS CUSTOS E PROVEITOS INDIRECTOS - INSTITUIÇÃO OSSCMB

Cod.	Contas	Total	Creche	Jardim Infância	ATL	
	Custos	432.239	139.706	213.699	78.834	
61611	Generos alimentares	82.781,47	27.355,67	41.844,21	13.581,58	(a)
62211/4	Electricidade, combustível, água e outros fluidos	15.211,04	5.026,59	7.688,85	2.495,61	(a)
62217	Material de Escritório	4.383,32	1.448,50	2.215,67	719,15	(a)
62237	Reparação, conservação, ad. Eq. Edif. Alugados	7.574,24	2.502,96	3.828,61	1.242,67	(a)
62227	Deslocações e estadas - utentes	9.472,14	0,00	0,00	9.472,14	
*	Outros fornecimentos e serviços externos	82.943,84	27.409,33	41.926,29	13.608,22	(a)
6411...	Remunerações Certas - Comum	175.440,27	57.975,37	88.681,20	28.783,70	(a)
6412	Remunerações adicionais	897,00	296,42	453,41	147,17	(a)
643	Formação profissional	270,00	89,22	136,48	44,30	(a)
645...	Encargos sobre Remunerações - Comum	33.621,65	11.110,49	16.995,01	5.516,15	(a)
646	Seguros	4.242,55	1.401,98	2.144,52	696,06	(a)
648...	Outros custos com o pessoal	2.238,32	739,67	1.131,42	367,23	(a)
648...	Indemnizações despedimento - Prof. Comum	186,59	61,66	94,32	30,61	(a)
648...	Premios de trabalho - Comum	300,00	99,14	151,64	49,22	(a)
	Amortizações	12.676,29	4.188,96	6.407,59	2.079,74	
6622	Edifícios	1.611,90	532,66	814,78	264,46	(a)
6623	Equipamento básico	1.904,40	629,32	962,63	312,45	(a)
6225	Ferramentas e utensílios	1.802,82	595,75	911,29	295,78	
6626	Equipamento administrativo	7.357,17	2.431,22	3.718,89	1.207,06	(a)
652	Outros custos operacionais - quotizações	748,20	247,25	378,20	122,75	(a)
	Proveitos	884,51	292,29	447,10	145,12	
762	Outros proveitos operacionais	884,51	292,29	447,10	145,12	(a)

DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR VALÊNCIAS - INSTITUIÇÃO OSSCMB

Cod.	Valências	Creche	Jardim Infância	ATL	Total
71	Vendas	0,00	0,00	0,00	0,00
72	Prestações de Serviços	80.372,50	163.431,77	37.253,26	281.057,53
721	Matriculas e mensalidades de utentes	80.372,50	163.431,77	31.626,26	275.430,53
722/8	Outras	0,00	0,00	5.627,00	5.627,00
75	Trabalhos para a própria instituição	0,00	0,00	0,00	0,00
758	Para autoconsumos	0,00	0,00	0,00	0,00
751/5	Para outros	0,00	0,00	0,00	0,00
73	Proveitos suplementares	0,00	0,00	0,00	0,00
74	Comparticipações e Subsídios à Exploração	189.610,21	347.457,60	68.647,37	605.715,18
7411	Centro Regional de Segurança Social	189.610,21	347.457,60	68.647,37	605.715,18
7412/8	Outros	0,00	0,00	0,00	0,00
742/8	De outros sectores	0,00	0,00	0,00	0,00
76	Outros Proveitos Operacionais	292,29	447,10	145,12	884,51
	Variação da produção	0,00	0,00	0,00	0,00
	Subtotal (1)	270.275,00	511.336,47	106.045,75	887.657,22
61	Custo das Mercadorias Vend. e Mat. Consumidas	27.355,67	41.844,21	13.581,58	82.781,47
61611	Generos alimentares	27.355,67	41.844,21	13.581,58	82.781,47
61-61611	Outros	0,00	0,00	0,00	0,00
62	Fornecimentos e Serviços Externos	36.387,37	55.659,42	27.537,79	119.584,58
6211	Exploração de Refeitórios	0,00	0,00	0,00	0,00
62211/4	Electricidade, combustível, água e outros fluidos	5.026,59	7.688,85	2.495,61	15.211,04
62217	Material de Escritório	1.448,50	2.215,67	719,15	4.383,32
62237	Reparação, conservação, ad. Eq. Edif. Alugados	2.502,96	3.828,61	1.242,67	7.574,24
*	Outros fornecimentos e serviços externos	27.409,33	41.926,29	23.080,36	92.415,98
64	Custos com o Pessoal	235.276,82	359.887,84	116.810,59	711.975,24
6411	Remunerações Certas	194.199,31	297.102,14	94.061,51	585.362,96
6412	Remunerações adicionais	296,42	453,41	147,17	897,00
643	Formação profissional	89,22	136,48	44,30	270,00
645	Encargos sobre Remunerações	37.810,42	57.845,31	18.310,55	113.966,28
646	Seguros	1.401,98	2.144,52	696,06	4.242,55
647/8	Outros custos com o pessoal	1.479,46	2.205,98	3.551,00	7.236,45
66	Amortizações	4.188,96	6.407,59	2.079,74	12.676,29
67	Provisões	0,00	0,00	0,00	0,00
63	Impostos	0,00	0,00	0,00	0,00
65	Benefícios processados e o. Custos operacionais	247,25	378,20	122,75	748,20
652	Outros custos operacionais	247,25	378,20	122,75	748,20
	Subtotal (2)	303.456,06	464.177,25	160.132,46	927.765,78
81	Resultados Operacionais (1) - (2) = (3)	-33.181,06	47.159,22	-54.086,71	-40.108,56

* 62-(6211+62211/4+62217+62237)

**10.2.4. INSTITUIÇÃO OBRA SOCIAL DO SAGRADO CORAÇÃO DE MARIA DE GUIMARÃES -
DRV DE ACORDO COM O MODELO DO PCIPSS**

**APURAMENTO DOS RESULTADOS POR VALÊNCIAS ANTES DA DISTRIBUIÇÃO DOS CUSTOS
E PROVEITOS INDIRECTOS - INSTITUIÇÃO OSSCMG**

Cod.	Valências	Creche	Jardim Infância	ATL	Total
71	Vendas	0,00	0,00	0,00	0,00
72	Prestações de Serviços	62.541,50	208.664,50	275.736,25	546.942,25
721	Matriculas e mensalidades de utentes	62.541,50	208.664,50	275.736,25	546.942,25
722/8	Outras	0,00	0,00	0,00	0,00
75	Trabalhos para a própria instituição	0,00	0,00	0,00	0,00
758	Para autoconsumos	0,00	0,00	0,00	0,00
751/5	Para outros	0,00	0,00	0,00	0,00
73	Proveitos suplementares	0,00	0,00	0,00	0,00
74	Comparticipações e Subsídios à Exploração	114.028,40	345.023,92	182.125,65	641.177,97
7411	Centro Regional de Segurança Social	114.028,40	343.740,00	182.125,65	639.894,05
7412/8	Outros	0,00	0,00	0,00	0,00
742/8	De outros sectores	0,00	1.283,92	0,00	1.283,92
76	Outros Proveitos Operacionais	0,00	0,00	0,00	0,00
	Variação da produção	0,00	0,00	0,00	0,00
	Subtotal (1)	176.569,90	553.688,42	457.861,90	1.188.120,22
61	Custo Mercadorias Vend. e Mat. Consumidas	0,00	0,00	0,00	68.131,97
61611	Generos alimentares				68.131,97
61-61611	Outros	0,00	0,00	0,00	0,00
62	Fornecimentos e Serviços Externos	0,00	0,00	0,00	192.188,21
6211	Exploração de Refeitórios	0,00	0,00	0,00	0,00
62211/4	Electricidade, combustível, água e outros fluidos				20.622,10
62217	Material de Escritório				2.150,06
62237	Reparação, conservação, ad. Eq. Edif. Alugados				25.515,17
*	Outros fornecimentos e serviços externos	0,00	30.798,12	53.465,26	143.900,88
	OFSE - Deslocações de Utentes	0,00	30.798,12	1.183,99	31.982,11
	OFSE - Honorários	0,00	0,00	52.281,27	52.281,27
	OFSE - Outros				59.637,50
64	Custos com o Pessoal	133.458,24	208.085,89	351.671,77	890.036,65
6411	Remunerações Certas	111.469,24	171.225,57	288.320,42	735.141,46
6411...	Remunerações certas - Prof. Qualificado	111.469,24	171.225,57	288.320,42	571.015,23
6411...	Remunerações Certas - Comum				164.126,23
6412	Remunerações adicionais	0,00	1.739,40	2.562,30	4.301,70
643	Formação profissional	141,00	0,00	0,00	141,00
645	Encargos sobre Remunerações	21.848,00	33.132,82	51.081,11	135.587,69
645...	Encargos sobre Remunerações - Prof. Qualificado	21.848,00	33.132,82	51.081,11	106.061,93
645...	Encargos sobre Remunerações - Comum				29.525,76
646	Seguros				3.168,76
647/8	Outros custos com o pessoal	0,00	1.988,10	9.707,94	11.696,04
66	Amortizações	0,00	0,00	15.129,62	33.773,85
6622	Edifícios	0,00	0,00	15.129,62	15.129,62
6623	Equipamento básico				6.365,36
6625	Ferramentas e utensílios				416,05
66261	Mobiliário Equip. administrativo				11.862,82
67	Provisões	0,00	0,00	0,00	0,00
63	Impostos				301,40
65	Benefícios processados e o. Custos operacionais	0,00	0,00	0,00	1.280,00
652	Outros custos operacionais				1.280,00
	Subtotal (2)	133.458,24	208.085,89	366.801,39	1.185.712,08
81	Resultados Operacionais (1) - (2) = (3)	43.111,66	345.602,53	91.060,51	2.408,14

* 62-(6211+62211/4+62217+62237)

CÁLCULO DOS COEFICIENTES DE IMPUTAÇÃO - INSTITUIÇÃO OSSCMG

Custos Directos	Creche	Jardim Infância	ATL
708.346	0,188408391	0,293763261	0,517828347

(a)

Fórmula
$$\frac{\text{Custos directos da valência}}{\text{Total dos custos directos}}$$

Nota 1

Custos directos: Parte dos custos com o pessoal e Amortizações

Custos directos de cada valência:

	Creche	Jardim Infância	ATL
OFSE - Desl.Utentes		30.798,12	1.183,99
OFSE - Honorários			52.281,27
Remun. Certas	111.469,24	171.225,57	288.320,42
Remunerações adicionais	0,00	1.739,40	2.562,30
Formação profissional	141,00		
Encargos s. rem.	21.848,00	33.132,82	51.081,11
O. Cutos c pessoal	0,00	1.988,10	9.707,94
Amort. Edifícios			15.129,62
	133.458,24	208.085,89	366.801,39

Custos indirectos afectos a cada valência:

	Creche	Jardim Infância	ATL
(a)	X	X	X

Cálculo:

	Creche	Jardim Infância	ATL	Total
(a)	133.458,24	208.085,89	366.801,39	708.345,52

Nota 2

Cálculo dos coeficientes de imputação a aplicar na distribuição afecta às contas

(a) Todos os custos

DISTRIBUIÇÃO DOS CUSTOS E PROVEITOS INDIRECTOS - INSTITUIÇÃO OSSCMG

Cod.	Contas	Total	Creche	Jardim Infância	ATL	
	Custos	323.390	60.929	95.000	167.460	
61611	Generos alimentares	68.131,97	12.836,63	20.014,67	35.280,67	(a)
62211/4	Electricidade, combustível, água e outros fluidos	20.622,10	3.885,38	6.058,02	10.678,71	(a)
62217	Material de Escritório	2.150,06	405,09	631,61	1.113,36	(a)
62237	Reparação, conservação, ad. Eq. Edif. Alugados	25.515,17	4.807,27	7.495,42	13.212,48	(a)
*	OFSE - Outros	59.637,50	11.236,21	17.519,31	30.881,99	(a)
6411...	Remunerações Certas - Comum	164.126,23	30.922,76	48.214,26	84.989,21	(a)
645...	Encargos sobre Remunerações - Comum	29.525,76	5.562,90	8.673,58	15.289,28	(a)
646	Seguros	3.168,76	597,02	930,87	1.640,87	(a)
66	Amortizações	18.644,23	3.512,73	5.476,99	9.654,51	
6623	Equipamento básico	6.365,36	1.199,29	1.869,91	3.296,16	(a)
6625	Ferramentas e utensílios	416,05	78,39	122,22	215,44	(a)
66261	Mobiliário Equip. administrativo	11.862,82	2.235,05	3.484,86	6.142,90	(a)
63	Impostos	301,40	56,79	88,54	156,07	(a)
652	Outros custos operacionais	1.280,00	241,16	376,02	662,82	(a)

DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR VALÊNCIAS - INSTITUIÇÃO OSSCMG

Cod.	Valências	Creche	Jardim Infância	ATL	Total
71	Vendas	0,00	0,00	0,00	0,00
72	Prestações de Serviços	62.541,50	208.664,50	275.736,25	546.942,25
721	Matriculas e mensalidades de utentes	62.541,50	208.664,50	275.736,25	546.942,25
722/8	Outras	0,00	0,00	0,00	0,00
75	Trabalhos para a própria instituição	0,00	0,00	0,00	0,00
758	Para autoconsumos	0,00	0,00	0,00	0,00
751/5	Para outros	0,00	0,00	0,00	0,00
73	Proveitos suplementares	0,00	0,00	0,00	0,00
74	Comparticipações e Subsídios à Exploração	114.028,40	345.023,92	182.125,65	641.177,97
7411	Centro Regional de Segurança Social	114.028,40	343.740,00	182.125,65	639.894,05
7412/8	Outros	0,00	0,00	0,00	0,00
742/8	De outros sectores	0,00	1.283,92	0,00	1.283,92
76	Outros Proveitos Operacionais	0,00	0,00	0,00	0,00
	Variação da produção	0,00	0,00	0,00	0,00
	Subtotal (1)	176.569,90	553.688,42	457.861,90	1.188.120,22
61	Custo das Mercadorias Vend. e Mat. Consumidas	12.836,63	20.014,67	35.280,67	68.131,97
61611	Generos alimentares	12.836,63	20.014,67	35.280,67	68.131,97
61-61611	Outros	0,00	0,00	0,00	0,00
62	Fornecimentos e Serviços Externos	4.290,47	6.689,62	11.792,07	192.188,21
6211	Exploração de Refeitórios	0,00	0,00	0,00	0,00
62211/4	Electricidade, combustível, água e outros fluidos	3.885,38	6.058,02	10.678,71	20.622,10
62217	Material de Escritório	405,09	631,61	1.113,36	2.150,06
62237	Reparação, conservação, ad. Eq. Edif. Alugados	4.807,27	7.495,42	13.212,48	25.515,17
*	Outros fornecimentos e serviços externos	11.236,21	48.317,43	84.347,25	143.900,88
	OFSE - Deslocações de Utentes	0,00	30.798,12	1.183,99	31.982,11
	OFSE - Honorários	0,00	0,00	52.281,27	52.281,27
	OFSE - Outros	11.236,21	17.519,31	30.881,99	59.637,50
64	Custos com o Pessoal	170.540,92	265.904,60	453.591,13	890.036,65
6411	Remunerações Certas	142.392,00	219.439,83	373.309,63	735.141,46
6411...	Remunerações certas - Prof. Qualificado	111.469,24	171.225,57	288.320,42	571.015,23
6411...	Remunerações Certas - Comum	30.922,76	48.214,26	84.989,21	164.126,23
6412	Remunerações adicionais	0,00	1.739,40	2.562,30	4.301,70
643	Formação profissional	141,00	0,00	0,00	141,00
645	Encargos sobre Remunerações	27.410,90	41.806,40	66.370,39	135.587,69
645...	Encargos sobre Remunerações - Prof. Qualificado	21.848,00	33.132,82	51.081,11	106.061,93
645...	Encargos sobre Remunerações - Comum	5.562,90	8.673,58	15.289,28	29.525,76
646	Seguros	597,02	930,87	1.640,87	3.168,76
647/8	Outros custos com o pessoal	0,00	1.988,10	9.707,94	11.696,04
66	Amortizações	3.512,73	5.476,99	24.784,13	33.773,85
6622	Edifícios	0,00	0,00	15.129,62	15.129,62
6623	Equipamento básico	1.199,29	1.869,91	3.296,16	6.365,36
6625	Ferramentas e utensílios	78,39	122,22	215,44	416,05
66261	Mobiliário Equip. administrativo	2.235,05	3.484,86	6.142,90	11.862,82
67	Provisões	0,00	0,00	0,00	0,00
63	Impostos	56,79	88,54	156,07	301,40
65	Benefícios processados e o. Custos operacionais	241,16	376,02	662,82	1.280,00
652	Outros custos operacionais	241,16	376,02	662,82	1.280,00
	Subtotal (2)	191.478,70	298.550,44	526.266,89	1.185.712,08
81	Resultados Operacionais (1) - (2) = (3)	-14.908,80	255.137,98	-68.404,99	2.408,14

* 62-(6211+62211/4+62217+62237)

10.3. Elaboração da DRV de acordo com o modelo proposto

10.3.1. INSTITUIÇÃO CENTRO SOCIAL E PAROQUIAL DE S. MIGUEL DE NEVOGILDE - DRV DE ACORDO COM O MODELO PROPOSTO

**DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR VALÊNCIAS ANTES DA IMPUTAÇÃO DOS CUSTOS
COMUNS - INSTITUIÇÃO CSPSMN**

Cod.	Valências	Creche	Jardim Infância	ATL	Total
71	Vendas	0,00	0,00	0,00	0,00
72	Prestações de Serviços	147.178,60	201.535,91	164.941,36	513.655,87
721	Matriculas e mensalidades de utentes	147.178,60	190.415,91	107.468,96	445.063,47
722/8	Outras	0,00	11.120,00	57.472,40	68.592,40
75	Trabalhos para a própria instituição	0,00	0,00	0,00	0,00
758	Para autoconsumos	0,00	0,00	0,00	0,00
751/5	Para outros	0,00	0,00	0,00	0,00
73	Proveitos suplementares	0,00	0,00	0,00	0,00
74	Comparticipações e Subsídios à Exploração	112.209,60	204.512,48	57.888,00	374.610,08
7411	Centro Regional de Segurança Social	112.209,60	204.512,48	57.888,00	374.610,08
7412/8	Outros	0,00	0,00	0,00	0,00
742/8	De outros sectores	0,00	0,00	0,00	0,00
76	Outros Proveitos Operacionais	0,00	0,00	0,00	0,00
	Variação da produção	0,00	0,00	0,00	0,00
	Subtotal (1)	259.388,20	406.048,39	222.829,36	888.265,95
61	Custo das Mercadorias Vend. e Mat. Consumidas	0,00	0,00	0,00	57.488,43
61611	Generos alimentares				56.867,93
61-61611	Outros				620,50
62	Fornecimentos e Serviços Externos	0,00	0,00	0,00	249.281,52
6211	Exploração de Refeitórios	0,00	0,00	0,00	0,00
62211/4	Electricidade, combustível, água e o. fluidos				18.861,95
62217	Material de Escritório				2.724,15
62237	Reparação, conservação, ad. Eq. Edif. Alugados				30.981,67
*	Outros fornecimentos e serviços externos				196.713,75
64	Custos com o Pessoal	274.935,28	301.181,69	153.678,14	578.223,91
6411	Remunerações Certas	125.198,22	136.604,40	70.526,68	477.703,55
6411...	Remunerações certas - Prof. Qualificado	125.198,22	136.604,40	70.526,68	332.329,30
6411...	Remunerações Certas - Comum				145.374,25
645	Encargos sobre Remunerações	24.538,84	27.972,89	12.624,78	93.629,85
645...	Encargos sobre Remunerações - Prof. Qualificado	24.538,84	27.972,89	12.624,78	65.136,51
645...	Encargos sobre Remunerações - Comum				28.493,34
646	Seguros				4.906,89
647/8	Outros custos com o pessoal				1.983,62
66	Amortizações				15.315,74
6622	Edifícios				0,00
6623	Equipamento básico				3.609,03
6624	Equipamento transporte				2.000,00
6625	Ferramentas e utensílios				741,12
66261	Mobiliário Equip. administrativo				6.136,50
62264	Equipamento informático				2.829,09
67	Provisões	0,00	0,00	0,00	0,00
63	Impostos				1.779,52
65	Benefícios processados e o. Custos operacionais	0,00	0,00	0,00	187,05
652	Outros custos operacionais				187,05
	Subtotal (2)	274.935,28	301.181,69	153.678,14	902.276,17
81	Resultados Operacionais (1) - (2) = (3)	-15.547,08	104.866,70	69.151,22	-14.010,22

* 62-(6211+62211/4+62217+62237)

CÁLCULO DOS COEFICIENTES DE IMPUTAÇÃO - INSTITUIÇÃO CSPSMN

(a) Géneros alimentares			
	Almoço	Lanche	1) Funcionários almoço
Creche	65	65	20
Jardim	87	87	15
ATL	160	140	13
N.º Utentes		N.º real Funcionários	
65		13 (creche)	
87		10 (Jardim)	
178		9 (ATL total menos 1 que não almoça)	
		16 (Comum)	
		<hr/> 48	
Distribuição do pessoal Comum			
13		20	
10		15	
9		13	
<hr/> 32		<hr/> 48	1)

Almoço = Lanche X 4

Há 14 funcionários no pessoal comum, no entanto a distribuição será feita de acordo com o pessoal afecto.

Os funcionários só almoçam. O 5 funcionários que não almoçam são do ATL

Creche=65+65/4+20 101,25

Jardim = 87 + 87/4 + 15 = 61,75 123,75

ATL = 160+140/4 + 13 = 21 208,00

Coefficientes de imputação:

Creche	101,25	23,38%
Jardim	123,75	28,58%
ATL	208,00	48,04%
	<hr/> 433,00	<hr/> 100%

(b) Área ocupada no edifício			
	Área em percentagem	Coefficiente de imputação:	
Creche	20,00%	25,00%	28,00%
Jardim	25,00%	27,00%	31,00%
ATL	30,00%	36,00%	41,00%
Comum	<hr/> 25,00%	<hr/> 88,00%	<hr/> 100,00%
	100,00%		

(c) Viaturas	
Creche	0
Jardim	0
ATL	0
Comum	<hr/> 3
	3

(d) N.º real de utentes		
		Coefficiente de imputação:
Creche	65	20,00%
Jardim	87	26,00%
ATL	<hr/> 178	<hr/> 54,00%
	330	100,00%

(e) Valor das remunerações por valência		
Creche	125.198,22 €	38,00%
Jardim	136.604,40 €	41,00%
ATL	<hr/> 70.526,68 €	<hr/> 21,00%
	332.329,30 €	100,00%

IMPUTAÇÃO DOS CUSTOS COMUNS - INSTITUIÇÃO CSPSMN

Cod.	Contas	Total	Creche	Jardim Infância	ATL	
	Custos	1.152.018	255.903	296.130	350.704	
61	CMVMC	57.488,43	13.442,73	16.430,01	27.615,69	
61611	Generos alimentares	56.867,93	13.297,64	16.252,67	27.317,62	(a)
61622	Outros	620,50	145,09	177,34	298,07	(a)
622	Fornecimentos e serviços	249.281,52				
62211/4	Electricidade, combustível, água e outros fluidos	18.861,95	4.773,06	5.529,53	8.559,37	
62211	Electricidade	11.765,55	3.294,35	3.647,32	4.823,88	(b)
62212	Combustíveis	2.352,17	470,43	611,56	1.270,17	(d)
62213	Água	742,81	207,99	230,27	304,55	(b)
62214	outros fluidos	4.001,42	800,28	1.040,37	2.160,77	(d)
62217	Material de Escritório	2.724,15	544,83	708,28	1.471,04	(d)
62237	Reparação, conservação, ad. Eq. Edif. Alugados	30.981,67	8.674,87	9.604,32	12.702,48	(b)
*	Outros fornecimentos e serviços externos	196.713,75	41.271,88	52.599,48	102.842,39	
62215	Ferramentas e utensílios de desgaste rápido	5.394,92	1.078,98	1.402,68	2.913,26	(d)
62218	Artigos para oferta	203,68	40,74	52,96	109,99	(d)
62219	Rendas e alugueres	36.400,00	7.280,00	9.464,00	19.656,00	(d)
62222	Comunicação	6.569,06	2.496,24	2.693,31	1.379,50	(e)
62223	Seguros	3.206,56	641,31	833,71	1.731,54	(d)
62226	Transporte de pessoal	49,65	18,87	20,36	10,43	(e)
62227	Deslocações e estadas	2.924,70	584,94	760,42	1.579,34	(d)
62228	Comissões	5.130,02	1.026,00	1.333,81	2.770,21	(d)
62229	Honorários	40.015,61	8.003,12	10.404,06	21.608,43	(d)
62232	Conservação e reparação	32.483,89	6.496,78	8.445,81	17.541,30	(d)
62234	Limpeza, higiene e conforto	8.933,69	2.501,43	2.769,44	3.662,81	(b)
62235	Vigilância e segurança	288,35	80,74	89,39	118,22	(b)
62236	Trabalhos especializados	40.143,63	8.028,73	10.437,34	21.677,56	(d)
62238	Material didático	9.860,04	1.972,01	2.563,61	5.324,42	(d)
62239	Jornais e revistas	250,70	50,14	65,18	135,38	(d)
62241	Vestuário e calçado de utentes	80,08	16,02	20,82	43,24	(d)
62242	Encargos de saúde com utentes	407,64	81,53	105,99	220,13	(d)
62243	Rouparia	209,10	41,82	54,37	112,91	(d)
62298	Outros fornecimentos e serviços	4.162,43	832,49	1.082,23	2.247,71	(d)
63	Impostos	1.779,52	355,90	462,68	960,94	
6313	Imposto do selo	176,00	35,20	45,76	95,04	(d)
6314	Imposto s/ transportes rodoviarios	50,00	10,00	13,00	27,00	(d)
6317	Taxas	48,00	9,60	12,48	25,92	(d)
6321	IMI	1.505,52	301,10	391,44	812,98	(d)
64	Custos c/ pessoal	180.758,10	68.688,08	74.110,82	37.959,20	
6411...	Remunerações Certas - Comum	145.374,25	55.242,22	59.603,44	30.528,59	(e)
645...	Encargos sobre Remunerações - Comum	28.493,34	10.827,47	11.682,27	5.983,60	(e)
646	Seguros	4.906,89	1.864,62	2.011,82	1.030,45	(e)
648...	Outros custos com o pessoal	1.983,62	753,78	813,28	416,56	(e)
66	Amortizações	15.315,74	3.063,15	3.982,09	8.270,50	
6622	Edifícios	0,00	0,00	0,00	0,00	
6623	Equipamento básico	3.609,03	721,81	938,35	1.948,88	(d)
6624	Equipamento de transporte	2.000,00	400,00	520,00	1.080,00	(d)
6625	Ferramentas e utensílios	741,12	148,22	192,69	400,20	(d)
6626	Equip. administrativo	8.965,59	1.793,12	2.331,05	4.841,42	(d)
652	Quotizações	187,05	37,41	48,63	101,01	(d)

**DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR VALÊNCIAS – MODELO PROPOSTO –
INSTITUIÇÃO CSPSMN**

Cod.	Valências	Creche	Jardim Infância	ATL	Total
71	Vendas	0,00	0,00	0,00	0,00
72	Prestações de Serviços	147.178,60	201.535,91	164.941,36	513.655,87
721	Matriculas e mensalidades de utentes	147.178,60	190.415,91	107.468,96	445.063,47
722/8	Outras	0,00	11.120,00	57.472,40	68.592,40
75	Trabalhos para a própria instituição	0,00	0,00	0,00	0,00
758	Para autoconsumos	0,00	0,00	0,00	0,00
751/5	Para outros	0,00	0,00	0,00	0,00
73	Proveitos suplementares	0,00	0,00	0,00	0,00
74	Comparticipações e Subsídios à Exploração	112.209,60	204.512,48	57.888,00	374.610,08
7411	Centro Regional de Segurança Social	112.209,60	204.512,48	57.888,00	374.610,08
7412/8	Outros	0,00	0,00	0,00	0,00
742/8	De outros sectores	0,00	0,00	0,00	0,00
76	Outros Proveitos Operacionais	0,00	0,00	0,00	0,00
	Variação da produção	0,00	0,00	0,00	0,00
	Subtotal (1)	259.388,20	406.048,39	222.829,36	888.265,95
61	Custo das Mercadorias Vend. e Mat. Consumidas	13.442,73	16.430,01	27.615,69	57.488,43
61611	Generos alimentares	13.297,64	16.252,67	27.317,62	56.867,93
61-61611	Outros	145,09	177,34	298,07	620,50
62	Fornecimentos e Serviços Externos	55.264,64	68.441,61	125.575,28	249.281,52
6211	Exploração de Refeitórios	0,00	0,00	0,00	0,00
62211/4	Electricidade, combustível, água e outros fluidos	4.773,06	5.529,53	8.559,37	18.861,95
62217	Material de Escritório	544,83	708,28	1.471,04	2.724,15
62237	Reparação, conservação, ad. Eq. Edif. Alugados	8.674,87	9.604,32	12.702,48	30.981,67
*	Outros fornecimentos e serviços externos	41.271,88	52.599,48	102.842,39	196.713,75
64	Custos com o Pessoal	218.425,14	238.688,11	121.110,66	578.223,91
6411	Remunerações Certas	180.440,44	196.207,84	101.055,27	477.703,55
6411...	Remunerações certas - Prof. Qualificado	125.198,22	136.604,40	70.526,68	332.329,30
6411...	Remunerações Certas - Comum	55.242,22	59.603,44	30.528,59	145.374,25
645	Encargos sobre Remunerações	35.366,31	39.655,16	18.608,38	93.629,85
645...	Encargos sobre Remunerações - Prof. Qualificado	24.538,84	27.972,89	12.624,78	65.136,51
645...	Encargos sobre Remunerações - Comum	10.827,47	11.682,27	5.983,60	28.493,34
646	Seguros	1.864,62	2.011,82	1.030,45	4.906,89
647/8	Outros custos com o pessoal	753,78	813,28	416,56	1.983,62
66	Amortizações	3.063,15	3.982,09	8.270,50	15.315,74
67	Provisões	0,00	0,00	0,00	0,00
63	Impostos	355,90	462,68	960,94	1.779,52
65	Benefícios processados e o. Custos operacionais	37,41	48,63	101,01	187,05
652	Outros custos operacionais	37,41	48,63	101,01	187,05
	Subtotal (2)	290.588,97	328.053,12	283.634,08	902.276,17
81	Resultados Operacionais (1) - (2) = (3)	-31.200,77	77.995,27	-60.804,72	-14.010,22

* 62-(6211+62211/4+62217+62237)

10.3.2. INSTITUIÇÃO CENTRO DE BEM-ESTAR SOCIAL DE NOSSA SENHORA DO SOCORRO
- DRV DE ACORDO COM O MODELO PROPOSTO

**DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR VALÊNCIAS ANTES DA IMPUTAÇÃO DOS CUSTOS
COMUNS - INSTITUIÇÃO CBESNSS**

Cod.	Valências	Jardim Infância	ATL	Total
71	Vendas	0,00	0,00	0,00
72	Prestações de Serviços	32.834,40	7.836,00	40.670,40
721	Matriculas e mensalidades de utentes	30.765,00	6.470,00	37.235,00
722/8	Outras	2.069,40	1.366,00	3.435,40
75	Trabalhos para a própria instituição	0,00	0,00	0,00
758	Para autoconsumos	0,00	0,00	0,00
751/5	Para outros	0,00	0,00	0,00
73	Proveitos suplementares	0,00	0,00	0,00
74	Comparticipações e Subsídios à Exploração	134.904,00	39.198,60	174.102,60
7411	Centro Regional de Segurança Social	134.904,00	39.198,60	174.102,60
7412/8	Outros	0,00	0,00	0,00
742/8	De outros sectores	0,00	0,00	0,00
76	Outros Proveitos Operacionais	0,00	0,00	0,00
	Variação da produção	0,00	0,00	0,00
	Subtotal (1)	167.738,40	47.034,60	214.773,00
61	Custo das Mercadorias Vend. e Mat. Consumidas	14.242,38	1.715,95	15.958,33
61611	Generos alimentares	14.242,38	1.715,95	15.958,33
61- 61611	Outros	0,00	0,00	0,00
62	Fornecimentos e Serviços Externos	0,00	0,00	17.572,52
6211	Exploração de Refeitórios	0,00	0,00	0,00
62211/4	Electricidade, combustível, água e outros fluidos			2.247,18
62217	Material de Escritório			336,99
62237	Reparação, conservação, ad. Eq. Edif. Alugados	0,00	0,00	0,00
*	Outros fornecimentos e serviços externos			14.988,35
64	Custos com o Pessoal	182.289,28	46.662,46	192.039,65
6411	Remunerações Certas	82.144,10	21.661,01	158.152,50
6411...	Remunerações certas - Prof. Qualificado	82.144,10	21.661,01	103.805,11
6411...	Remunerações Certas - Comum			54.347,39
643	Formação profissional			135,00
645	Encargos sobre Remunerações	18.001,08	3.340,44	31.115,90
645...	Encargos sobre Remunerações - Prof. Qualificado	18.001,08	3.340,44	21.341,52
645...	Encargos sobre Remunerações - Comum			9.774,38
646	Seguros			1.363,41
647/8	Outros custos com o pessoal			1.272,84
66	Amortizações	0,00	0,00	9.262,94
6622	Edifícios			0,00
6623	Equipamento básico			2.246,95
6624	Equipamento de Transporte			4.594,13
6626	Equipamento Administrativo			2.421,86
67	Provisões	0,00	0,00	0,00
63	Impostos			50,00
65	Benefícios processados e o. Custos operacionais	0,00	0,00	87,29
652	Outros custos operacionais			87,29
	Subtotal (2)	196.531,66	48.378,41	234.970,73
81	Resultados Operacionais (1) - (2) = (3)	-28.793,26	-1.343,81	-20.197,73

* 62-(6211+62211/4+62217+62237)

CÁLCULO DOS COEFICIENTES DE IMPUTAÇÃO - INSTITUIÇÃO CBESNSS

(a) Géneros alimentares

	Almoço	Lanche	1) Funcionários almoço
Jardim		56	13
ATL		10	0
N.º Utentes		N.º real Funcionários	
	56	7	(Jardim)
	47	0	(funcionários do ATL não almoçam)
		6	(Comum, 1 funcionário não almoça)
		<hr/>	
		13	
Distribuição do pessoal Comum		13	
	7	0	
	0	0	
	<hr/>		
	7	13	1)

Almoço = Lanche X 4

Há 7 funcionários no pessoal comum, no entanto a distribuição será feita de acordo com o pessoal afecto.

Os funcionários só almoçam. Os 3 funcionários que não almoçam são do ATL e um do jardim

Jardim = 56 + 56/4 +

13 83,00

ATL = 10 10,00

Coefficientes de imputação:

Jardim	83,00	89,25%
ATL	10,00	10,75%
	<hr/>	
	93,00	100%

(b) Área ocupada no edifício

	Área em percentagem	Coeficiente de imputação:	
Jardim	45,00%	45,00%	69,00%
ATL	25,00%	20,00%	31,00%
Comum	30,00%	65,00%	100,00%
	<hr/>		
	100,00%		

(c) Viaturas

Jardim	0
ATL	0
Comum	1
	<hr/>
	1

(d) N.º real de utentes

		Coeficiente de imputação:
Jardim	56	54,00%
ATL	47	46,00%
	<hr/>	
	103	100,00%

(e) Valor das remunerações por valência

Jardim	82.144,10 €	79,00%
ATL	21.661,01 €	21,00%
	<hr/>	
	103.805,11 €	100,00%

IMPUTAÇÃO DOS CUSTOS COMUNS - INSTITUIÇÃO CBESNSS

Cod.	Contas	Total	Jardim Infância	ATL	
	Custos	193.951	145.456	48.495	
61611	Generos alimentares	15.958,33	14.242,38	1.715,95	(a)
62211/4	Electricidade, combustível, água e outros fluidos	2.247,18	1.437,55	809,63	
62211	Electricidade	1.078,44	744,12	334,32	(b)
62212	Combustíveis	235,01	126,91	108,10	(d)
62213	Água	415,40	286,63	128,77	(b)
62214	outros fluidos	518,33	279,90	238,43	(d)
62217	Material de Escritório	336,99	181,97	155,02	(d)
62237	Reparação, conservação, ad. Eq. Edif. Alugados	0,00	0,00	0,00	(b)
*	Outros fornecimentos e serviços externos	14.987,75	8.694,81	6.292,94	
62215	Ferramentas e utensílios de desgaste rápido	222,29	120,04	102,25	(d)
62218	Artigos para oferta	118,83	64,17	54,66	(d)
62219	Rendas e alugueres	60,00	32,40	27,60	(d)
62222	Comunicação	722,82	571,03	151,79	(e)
62223	Seguros	910,53	491,69	418,84	(d)
62226	Transporte de pessoal	21,85	17,26	4,59	(e)
62227	Deslocações e estadas	3.501,95	1.891,05	1.610,90	(d)
62228	Comissões	0,00	0,00	0,00	(d)
62229	Honorários	3.425,44	1.849,74	1.575,70	(d)
62231	Contencioso e notariado	0,00	0,00	0,00	(d)
62232	Conservação e reparação	440,47	237,85	202,62	(d)
62234	Limpeza, higiene e conforto	2.695,37	1.859,81	835,56	(b)
62235	Vigilância e segurança	73,00	50,37	22,63	(b)
62236	Trabalhos especializados	736,00	397,44	338,56	(d)
62238	Material didático	1.404,44	758,40	646,04	(d)
62239	Jornais e revistas	0,00	0,00	0,00	(d)
62241	Vestuário e calçado de utentes	0,00	0,00	0,00	(d)
62242	Encargos de saúde com utentes	13,48	7,28	6,20	(d)
62243	Rouparia	108,00	58,32	49,68	(d)
62298	Outros fornecimentos e serviços	533,28	287,97	245,31	(d)
63	Impostos	50,00	27,00	23,00	(d)
64	Custos com o pessoal	66.893,02	52.845,49	14.047,53	
6411...	Remunerações Certas - Comum	54.347,39	42.934,44	11.412,95	(e)
6412	Remunerações adicionais	0,00	0,00	0,00	(e)
643	Formação profissional	135,00	106,65	28,35	(e)
645...	Encargos sobre Remunerações - Comum	9.774,38	7.721,76	2.052,62	(e)
646	Seguros	1.363,41	1.077,09	286,32	(e)
648...	Outros custos com o pessoal	1.272,84	1.005,54	267,30	(e)
65	Benefícios processados e o. Custos operacionais	87,29	47,14	40,15	(d)
66	Amortizações	9.262,94	5.001,99	4.260,95	
6622	Edifícios	0,00	0,00	0,00	(b)
6623	Equipamento básico	2.246,95	1.213,35	1.033,60	(d)
6624	Equipamento de transporte	4.594,13	2.480,83	2.113,30	(d)
6626	Equipamento administrativo	2.421,86	1.307,80	1.114,06	(d)
	Proveitos	0,00	0,00	0,00	
762	Outros proveitos operacionais	0,00	0,00	0,00	(d)

**DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR VALÊNCIAS – MODELO PROPOSTO –
INSTITUIÇÃO CBESNSS**

Cod.	Valências	Jardim Infância	ATL	Total
71	Vendas	0,00	0,00	0,00
72	Prestações de Serviços	32.834,40	7.836,00	40.670,40
721	Matriculas e mensalidades de utentes	30.765,00	6.470,00	37.235,00
722/8	Outras	2.069,40	1.366,00	3.435,40
75	Trabalhos para a própria instituição	0,00	0,00	0,00
758	Para autoconsumos	0,00	0,00	0,00
751/5	Para outros	0,00	0,00	0,00
73	Proveitos suplementares	0,00	0,00	0,00
74	Comparticipações e Subsídios à Exploração	134.904,00	39.198,60	174.102,60
7411	Centro Regional de Segurança Social	134.904,00	39.198,60	174.102,60
7412/8	Outros	0,00	0,00	0,00
742/8	De outros sectores	0,00	0,00	0,00
76	Outros Proveitos Operacionais	0,00	0,00	0,00
	Variação da produção	0,00	0,00	0,00
	Subtotal (1)	167.738,40	47.034,60	214.773,00
61	Custo das Mercadorias Vend. e Mat. Consumidas	14.242,38	1.715,95	15.958,33
61611	Generos alimentares	14.242,38	1.715,95	15.958,33
61-61611	Outros	0,00	0,00	0,00
62	Fornecimentos e Serviços Externos	10.314,34	7.257,58	17.571,92
6211	Exploração de Refeitórios	0,00	0,00	0,00
62211/4	Electricidade, combustível, água e outros fluidos	1.437,55	809,63	2.247,18
62217	Material de Escritório	181,97	155,02	336,99
62237	Reparação, conservação, ad. Eq. Edif. Alugados	0,00	0,00	0,00
*	Outros fornecimentos e serviços externos	8.694,81	6.292,94	14.987,75
64	Custos com o Pessoal	152.990,67	39.048,98	192.039,65
6411	Remunerações Certas	125.078,54	33.073,96	158.152,50
6412	Remunerações adicionais	0,00	0,00	0,00
643	Formação profissional	106,65	28,35	135,00
645	Encargos sobre Remunerações	25.722,84	5.393,06	31.115,90
646	Seguros	1.077,09	286,32	1.363,41
647/8	Outros custos com o pessoal	1.005,54	267,30	1.272,84
66	Amortizações	5.001,99	4.260,95	9.262,94
67	Provisões	0,00	0,00	0,00
63	Impostos	27,00	23,00	50,00
65	Benefícios processados e o. Custos operacionais	47,14	40,15	87,29
652	Outros custos operacionais	47,14	40,15	87,29
	Subtotal (2)	182.623,51	52.346,62	234.970,13
81	Resultados Operacionais (1) - (2) = (3)	-14.885,11	-5.312,02	-20.197,13

* 62-(6211+62211/4+62217+62237)

**10.3.3. INSTITUIÇÃO OBRA SOCIAL DO SAGRADO CORAÇÃO DE MARIA DE BRAGA - DRV
DE ACORDO COM O MODELO PROPOSTO**

**DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR VALÊNCIAS ANTES DA IMPUTAÇÃO DOS CUSTOS
COMUNS - INSTITUIÇÃO OSSCMB**

Cod.	Valências	Creche	Jardim Infância	ATL	Total
71	Vendas	0,00	0,00	0,00	0,00
72	Prestações de Serviços	80.372,50	163.431,77	37.253,26	281.057,53
721	Matriculas e mensalidades de utentes	80.372,50	163.431,77	31.626,26	275.430,53
722/8	Outras	0,00	0,00	5.627,00	5.627,00
75	Trabalhos para a própria instituição	0,00	0,00	0,00	0,00
758	Para autoconsumos	0,00	0,00	0,00	0,00
751/5	Para outros	0,00	0,00	0,00	0,00
73	Proveitos suplementares	0,00	0,00	0,00	0,00
74	Comparticipações e Subsídios à Exploração	189.610,21	347.457,60	68.647,37	605.715,18
7411	Centro Regional de Segurança Social	189.610,21	347.457,60	68.647,37	605.715,18
7412/8	Outros	0,00	0,00	0,00	0,00
742/8	De outros sectores	0,00	0,00	0,00	0,00
76	Outros Proveitos Operacionais	0,00	0,00	0,00	884,51
	Variação da produção	0,00	0,00	0,00	0,00
	Subtotal (1)	269.982,71	510.889,37	105.900,63	887.657,22
61	Custo das Mercadorias Vend. e Mat. Consumidas	0,00	0,00	0,00	82.781,47
61611	Generos alimentares				82.781,47
61-61611	Outros	0,00	0,00	0,00	0,00
62	Fornecimentos e Serviços Externos	0,00	0,00	0,00	119.584,58
6211	Exploração de Refeitórios	0,00	0,00	0,00	0,00
62211/4	Electricidade, combustível, água e outros fluidos				15.211,04
62217	Material de Escritório				4.383,32
62237	Reparação, conservação, ad. Eq. Edif. Alugados				7.574,24
*	Outros fornecimentos e serviços externos				92.415,98
64	Custos com o Pessoal	299.147,81	457.692,18	143.350,02	711.975,24
6411	Remunerações Certas	136.223,94	208.420,94	65.277,81	585.362,96
6411...	Remunerações certas - Prof. Qualificado	136.223,94	208.420,94	65.277,81	409.922,69
6411...	Remunerações Certas - Comum				175.440,27
6412	Remunerações adicionais				897,00
643	Formação profissional				270,00
645	Encargos sobre Remunerações	26.699,93	40.850,30	12.794,40	113.966,28
645...	Encargos sobre Remunerações - Prof. Qualificado	26.699,93	40.850,30	12.794,40	80.344,63
645...	Encargos sobre Remunerações - Comum				33.621,65
646	Seguros				4.242,55
647/8	Outros custos com o pessoal				7.236,45
648...	Outros custos com o pessoal				2.238,32
648...	Indemnizações despedimento - Prof. Qualificado	579,00	828,60	2.457,94	3.865,54
648...	Indemnizações despedimento - Prof. Comum				186,59
648...	Premios de trabalho - ATL	0,00	0,00	646,00	646,00
648...	Premios de trabalho - Comum				300,00
66	Amortizações	0,00	0,00	0,00	12.676,29
6622	Edifícios				1.611,90
6623	Equipamento básico				1.904,40
6625	Ferramentas e utensílios				1.802,82
66261	Mobiliário Equip. administrativo				984,78
622263	Mobiliário Equip. social				1.714,70
622264	Equipamento informático				3.911,82
622265	Equipamento diverso				745,87
67	Provisões	0,00	0,00	0,00	0,00
63	Impostos	0,00	0,00	0,00	0,00
65	Benefícios processados e o. Custos operacionais	0,00	0,00	0,00	748,20
652	Outros custos operacionais				748,20
	Subtotal (2)	299.147,81	457.692,18	143.350,02	927.765,78
81	Resultados Operacionais (1) - (2) = (3)	-29.165,10	53.197,19	-37.449,39	-40.108,56

* 62-(6211+62211/4+62217+62237)

CÁLCULO DOS COEFICIENTES DE IMPUTAÇÃO - INSTITUIÇÃO OSSCMB

(a) Géneros alimentares

	Almoço	Lanche	1) Funcionários almoço
Creche	69	69	20
Jardim	151	151	23
ATL	29	29	0
N.º Utentes		N.º real Funcionários	
69		10 (creche)	
151		12 (Jardim)	
64		0 (os funcionários do ATL não almoçam)	
		<u>21</u> (Comum)	
		43	
Distribuição do pessoal Comum			
	10	20	
	12	23	
	<u>0</u>	<u>0</u>	
	22	43 1)	

Almoço = Lanche X 4

Há 21 funcionários no pessoal comum, no entanto a distribuição será feita de acordo com o pessoal afecto.

Os funcionários só almoçam. Os 3 funcionários que não almoçam são do ATL

Creche=69+69/4+20 106,25

Jardim = 151 + 151/4 + 23 211,75

ATL = 29+29/4 36,25

Coefficientes de imputação:

Creche	106,25	29,99%
Jardim	211,75	59,77%
ATL	36,25	10,23%
	<u>354,25</u>	100%

(b) Área ocupada no edifício

	Área em percentagem	Coeficiente de imputação:	
Creche	30,00%	30,00%	35,00%
Jardim	35,00%	35,00%	41,00%
ATL	20,00%	20,00%	24,00%
Comum	<u>15,00%</u>	85,00%	100,00%
	100,00%		

(c) Viaturas

Creche	0
Jardim	0
ATL	1
Comum	<u>0</u>
	1

(d) N.º real de utentes

		Coeficiente de imputação:
Creche	69	24,00%
Jardim	151	53,00%
ATL	64	23,00%
	<u>284</u>	100,00%

(e) Valor das remunerações por valência

Creche	136.223,94 €	33,00%
Jardim	208.420,94 €	51,00%
ATL	65.277,81 €	16,00%
	<u>409.922,69 €</u>	100,00%

IMPUTAÇÃO DOS CUSTOS COMUNS - INSTITUIÇÃO OSSCMB

Cod.	Contas	Total	Creche	Jardim Infância	ATL	
	Custos	757.810	228.018	381.585	148.207	
61611	Generos alimentares	82.781,47	24.828,60	49.481,94	8.470,93	(a)
62211/4	Electricidade, combustível, água e outros fluidos	15.211,04	4.959,21	6.634,33	3.617,50	
62211	Electricidade	10.043,63	3.515,27	4.117,89	2.410,47	(b)
62212	Combustíveis	616,00	147,84	326,48	141,68	(d)
62213	Água	1.852,37	648,33	759,47	444,57	(b)
62214	outros fluidos	2.699,04	647,77	1.430,49	620,78	(d)
62217	Material de Escritório	4.383,32	1.052,00	2.323,16	1.008,16	(d)
62237	Reparação, conservação, ad. Eq. Edif. Alugados	7.574,24	2.650,98	3.105,44	1.817,82	(b)
*	Outros fornecimentos e serviços externos	92.415,98	21.409,74	42.472,05	28.534,19	
62215	Ferramentas e utensílios de desgaste rápido	339,78	81,55	180,08	78,15	(d)
62218	Artigos para oferta	2.244,66	538,72	1.189,67	516,27	(d)
62219	Rendas e alugueres	0,00	0,00	0,00	0,00	(d)
62222	Comunicação	1.940,19	640,26	989,50	310,43	(e)
62223	Seguros	1.706,59	409,58	904,49	392,52	(d)
62226	Transporte de pessoal	0,00	0,00	0,00	0,00	(e)
62227	Deslocações e estadas	9.472,14	0,00	0,00	9.472,14	
62228	Comissões	0,00	0,00	0,00	0,00	(d)
62229	Honorários	41.171,12	9.881,07	21.820,69	9.469,36	(d)
62231	Contencioso e notariado	17,00	4,08	9,01	3,91	(d)
62232	Conservação e reparação	5.510,51	1.322,52	2.920,57	1.267,42	(d)
62234	Limpeza, higiene e conforto	10.902,09	3.815,73	4.469,86	2.616,50	(b)
62235	Vigilância e segurança	1.176,13	411,65	482,21	282,27	(b)
62236	Trabalhos especializados	121,59	29,18	64,44	27,97	(d)
62238	Material didático	2.268,62	544,47	1.202,37	521,78	(d)
62239	Jornais e revistas	23,92	5,74	12,68	5,50	(d)
62241	Vestuário e calçado de utentes	0,00	0,00	0,00	0,00	(d)
62242	Encargos de saúde com utentes	167,42	40,18	88,73	38,51	(d)
62243	Rouparia	38,07	9,14	20,18	8,76	(d)
62298	Outros fornecimentos e serviços	15.316,15	3.675,88	8.117,56	3.522,71	(d)
64	Custos com o pessoal	217.196,38	71.674,81	110.770,15	34.751,42	
6411...	Remunerações Certas - Comum	175.440,27	57.895,29	89.474,54	28.070,44	(e)
6412	Remunerações adicionais	897,00	296,01	457,47	143,52	(e)
643	Formação profissional	270,00	89,10	137,70	43,20	(e)
645...	Encargos sobre Remunerações - Comum	33.621,65	11.095,14	17.147,04	5.379,46	(e)
646	Seguros	4.242,55	1.400,04	2.163,70	678,81	(e)
648...	Outros custos com o pessoal	2.238,32	738,65	1.141,54	358,13	(e)
648...	Indemnizações despedimento - Prof. Comum	186,59	61,57	95,16	29,85	(e)
648...	Premios de trabalho - Comum	300,00	99,00	153,00	48,00	(e)
65	Benefícios processados e o. Custos operacionais	748,20	179,57	396,55	172,09	(d)
66	Amortizações	12.676,29	3.219,62	6.525,01	2.931,67	
6622	Edifícios	1.611,90	564,17	660,88	386,86	(b)
6623	Equipamento básico	1.904,40	457,06	1.009,33	438,01	(d)
6625	Ferramentas e utensílios	1.802,82	432,68	955,49	414,65	(d)
66261	Mobiliário Equip. administrativo	984,78	236,35	521,93	226,50	(d)
622263	Mobiliário Equip. social	1.714,70	411,53	908,79	394,38	(d)
622264	Equipamento informático	3.911,82	938,84	2.073,26	899,72	(d)
622265	Equipamento diverso	745,87	179,01	395,31	171,55	(d)
	Proveitos	884,51	212,28	468,79	203,44	
762	Outros proveitos operacionais	884,51	212,28	468,79	203,44	(d)

**DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR VALÊNCIAS - MODELO PROPOSTO –
INSTITUIÇÃO. OSSCMB**

Cod.	Valências	Creche	Jardim Infância	ATL	Total
71	Vendas	0,00	0,00	0,00	0,00
72	Prestações de Serviços	80.372,50	163.431,77	37.253,26	281.057,53
721	Matriculas e mensalidades de utentes	80.372,50	163.431,77	31.626,26	275.430,53
722/8	Outras	0,00	0,00	5.627,00	5.627,00
75	Trabalhos para a própria instituição	0,00	0,00	0,00	0,00
758	Para autoconsumos	0,00	0,00	0,00	0,00
751/5	Para outros	0,00	0,00	0,00	0,00
73	Proveitos suplementares	0,00	0,00	0,00	0,00
74	Comparticipações e Subsídios à Exploração	189.610,21	347.457,60	68.647,37	605.715,18
7411	Centro Regional de Segurança Social	189.610,21	347.457,60	68.647,37	605.715,18
7412/8	Outros	0,00	0,00	0,00	0,00
742/8	De outros sectores	0,00	0,00	0,00	0,00
76	Outros Proveitos Operacionais	212,28	468,79	203,44	884,51
	Variação da produção	0,00	0,00	0,00	0,00
	Subtotal (1)	270.194,99	511.358,16	106.104,07	887.657,22
61	Custo das Mercadorias Vend. e Mat. Consumidas	24.828,60	49.481,94	8.470,93	82.781,47
61611	Generos alimentares	24.828,60	49.481,94	8.470,93	82.781,47
61-61611	Outros	0,00	0,00	0,00	0,00
62	Fornecimentos e Serviços Externos	30.071,93	54.534,97	34.977,67	119.584,58
6211	Exploração de Refeitórios	0,00	0,00	0,00	0,00
62211/4	Electricidade, combustível, água e outros fluidos	4.959,21	6.634,33	3.617,50	15.211,04
62217	Material de Escritório	1.052,00	2.323,16	1.008,16	4.383,32
62237	Reparação, conservação, ad. Eq. Edif. Alugados	2.650,98	3.105,44	1.817,82	7.574,24
*	Outros fornecimentos e serviços externos	21.409,74	42.472,05	28.534,19	92.415,98
64	Custos com o Pessoal	235.177,68	360.869,99	115.927,57	711.975,24
6411	Remunerações Certas	194.119,23	297.895,48	93.348,25	585.362,96
6412	Remunerações adicionais	296,01	457,47	143,52	897,00
643	Formação profissional	89,10	137,70	43,20	270,00
645	Encargos sobre Remunerações	37.795,07	57.997,34	18.173,86	113.966,28
646	Seguros	1.400,04	2.163,70	678,81	4.242,55
647/8	Outros custos com o pessoal	1.478,22	2.218,30	3.539,93	7.236,45
66	Amortizações	3.219,62	6.525,01	2.931,67	12.676,29
67	Provisões	0,00	0,00	0,00	0,00
63	Impostos	0,00	0,00	0,00	0,00
65	Benefícios processados e o. Custos operacionais	179,57	396,55	172,09	748,20
652	Outros custos operacionais	179,57	396,55	172,09	748,20
	Subtotal (2)	293.477,39	471.808,46	162.479,93	927.765,78
81	Resultados Operacionais (1) - (2) = (3)	-23.282,40	39.549,70	-56.375,86	-40.108,56

* 62-(6211+62211/4+62217+62237)

**10.3.4. INSTITUIÇÃO OBRA SOCIAL DO SAGRADO CORAÇÃO DE MARIA DE GUIMARÃES -
DRV DE ACORDO COM O MODELO PROPOSTO**

**DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR VALÊNCIAS ANTES DA IMPUTAÇÃO DOS CUSTOS
COMUNS - INSTITUIÇÃO OSSCMG**

Cod.	Valências	Creche	Jardim Infância	ATL	Total
71	Vendas	0,00	0,00	0,00	0,00
72	Prestações de Serviços	62.541,50	208.664,50	275.736,25	546.942,25
721	Matriculas e mensalidades de utentes	62.541,50	208.664,50	275.736,25	546.942,25
722/8	Outras	0,00	0,00	0,00	0,00
75	Trabalhos para a própria instituição	0,00	0,00	0,00	0,00
758	Para autoconsumos	0,00	0,00	0,00	0,00
751/5	Para outros	0,00	0,00	0,00	0,00
73	Proveitos suplementares	0,00	0,00	0,00	0,00
74	Comparticipações e Subsídios à Exploração	114.028,40	345.023,92	182.125,65	641.177,97
7411	Centro Regional de Segurança Social	114.028,40	343.740,00	182.125,65	639.894,05
7412/8	Outros	0,00	1.283,92	0,00	1.283,92
742/8	De outros sectores	0,00	0,00	0,00	0,00
76	Outros Proveitos Operacionais	0,00	0,00	0,00	0,00
	Variação da produção	0,00	0,00	0,00	0,00
	Subtotal (1)	176.569,90	553.688,42	457.861,90	1.188.120,22
61	Custo Mercadorias Vend. e Mat. Consumidas	0,00	0,00	0,00	68.131,97
61611	Generos alimentares				68.131,97
61-61611	Outros	0,00	0,00	0,00	0,00
62	Fornecimentos e Serviços Externos	0,00	0,00	0,00	192.188,21
6211	Exploração de Refeitórios	0,00	0,00	0,00	0,00
62211/4	Electricidade, combustível, água e outros fluidos				20.622,10
62217	Material de Escritório				2.150,06
62237	Reparação, conservação, ad. Eq. Edif. Alugados				25.515,17
*	Outros fornecimentos e serviços externos	0,00	0,00	84.263,38	143.900,88
	OFSE - Deslocações de Utentes	0,00	0,00	31.982,11	31.982,11
	OFSE - Honorários	0,00	0,00	52.281,27	52.281,27
	OFSE - Outros				59.637,50
64	Custos com o Pessoal	133.458,24	208.085,89	351.671,77	890.036,65
6411	Remunerações Certas	111.469,24	171.225,57	288.320,42	735.141,46
6411...	Remunerações certas - Prof. Qualificado	111.469,24	171.225,57	288.320,42	571.015,23
6411...	Remunerações Certas - Comum				164.126,23
6412	Remunerações adicionais	0,00	1.739,40	2.562,30	4.301,70
643	Formação profissional	141,00	0,00	0,00	141,00
645	Encargos sobre Remunerações	21.848,00	33.132,82	51.081,11	135.587,69
645...	Encargos sobre Remunerações - Prof. Qualificado	21.848,00	33.132,82	51.081,11	106.061,93
645...	Encargos sobre Remunerações - Comum				29.525,76
646	Seguros				3.168,76
647/8	Outros custos com o pessoal	0,00	1.988,10	9.707,94	11.696,04
66	Amortizações	0,00	0,00	15.129,62	33.773,85
6622	Edifícios	0,00	0,00	15.129,62	15.129,62
6623	Equipamento básico				6.365,36
6625	Ferramentas e utensílios				416,05
66261	Mobiliário Equip. administrativo				11.862,82
67	Provisões	0,00	0,00	0,00	0,00
63	Impostos				301,40
65	Benefícios processados e o. Custos operacionais	0,00	0,00	0,00	1.280,00
652	Outros custos operacionais				1.280,00
	Subtotal (2)	133.458,24	208.085,89	366.801,39	1.185.712,08
81	Resultados Operacionais (1) - (2) = (3)	43.111,66	345.602,53	91.060,51	2.408,14

* 62-(6211+62211/4+62217+62237)

CÁLCULO DOS COEFICIENTES DE IMPUTAÇÃO - INSTITUIÇÃO OSSCMG

(a) Géneros alimentares

	Almoço	Lanche	Funcionários almoço
Creche	45	45	9
Jardim	160	160	17
ATL	160	260	19
N.º Utentes		N.º Funcionários	
45		6	(creche)
160		12	(Jardim)
260		13	(ATL total menos 5 que não almoçam)
		14	(Comum)
		<hr/>	45
Distribuição do pessoal Comum			
6		9	
12		17	
13		19	
<hr/>		<hr/>	
31		45	

Almoço = Lanche X 4

Há 14 funcionários no pessoal comum, no entanto a distribuição será feita de acordo com o pessoal afecto.

Os funcionários só almoçam. O 5 funcionários que não almoçam são do ATL

Creche=45+45/4+9	65,25
Jardim = 160 + 160/4 + 17 = 61,75	217,00
ATL = 160+160/4 + 19 =	221,00
21	

Coeficientes de imputação:

Creche	65,25	12,97%
Jardim	217,00	43,12%
ATL	221,00	43,91%
	<hr/>	
	503,25	100%

(b) Área ocupada no edifício

	Área em percentagem	Coeficiente de imputação:
Creche	25,00%	25,00%
Jardim	27,00%	27,00%
ATL	36,00%	36,00%
Comum	12,00%	88,00%
	<hr/>	<hr/>
	100,00%	100,00%

(c) Viaturas

Creche	0
Jardim	0
ATL	1
Comum	0
	<hr/>
	1

(d) N.º real de utentes

		Coeficiente de imputação:
Creche	45	10,00%
Jardim	160	34,00%
ATL	260	56,00%
	<hr/>	<hr/>
	465	100,00%

(e) Valor das remunerações por valência

Creche	111.469,24 €	20,00%
Jardim	171.225,57 €	30,00%
ATL	288.320,42 €	50,00%
	<hr/>	<hr/>
	571.015,23 €	100,00%

IMPUTAÇÃO DOS CUSTOS COMUNS - INSTITUIÇÃO OSSCMG

Cod.	Contas	Total	Creche	Jardim Infância	ATL	
	Custos	572.176	73.459	126.125	372.592	
61	Géneros alimentares	68.131,97	8.833,80	29.378,32	29.919,85	(a)
62211/4	Electricidade, combustível, água e outros fluidos	20.622,10	4.170,65	6.236,37	10.215,08	
	Electricidade	11.093,57	3106,20	3439,01	4548,36	(b)
	Combustível	1.188,06	0,00	0,00	1.188,06	(c)
	Água	1.280,03	358,41	396,81	524,81	(b)
	Outros fluidos	7.060,44	706,04	2.400,55	3.953,85	(d)
62217	Material de Escritório	2.150,06	215,01	731,02	1.204,03	(d)
62237	Reparação, conservação, ad. Eq. Edif. Alugados	25.515,17	7.144,25	7.909,70	10.461,22	(b)
*	OFSE - Outros	143.900,88	8.264,86	19.813,34	115.822,68	
62215	Ferramentas e utensílios de desgaste rápido	679,80	67,98	231,13	380,69	(d)
62218	Artigos para oferta	2.020,22	202,02	686,87	1.131,32	(d)
62219	Rendas e alugueres	0,00				-
62222	Comunicação	3.141,00	628,20	942,30	1.570,50	(e)
62223	Seguros	5.166,91	516,69	1.756,75	2.893,47	(d)
62226	Transporte de pessoal	0,00				-
62227	Deslocações e estadas - pessoal	282,75	56,55	84,83	141,38	(e)
62228	Comissões	0,00				-
62231	Contencioso e notariado	86,66	8,67	29,46	48,53	(d)
62232	Conservação e reparação	4.614,54	461,45	1.568,94	2.584,14	(d)
62234	Limpeza, higiene e conforto	8.146,76	2.281,09	2.525,50	3.340,17	(b)
62235	Vigilância e segurança	2.735,09	765,83	847,88	1.121,39	(b)
62236	Trabalhos especializados	5.826,50	582,65	1.981,01	3.262,84	(d)
62238	Material didático	15.538,45	1.553,85	5.283,07	8.701,53	(d)
62239	Jornais e revistas	116,00	11,60	39,44	64,96	(d)
62241	Vestuário e calçado de utentes	4.434,00	443,40	1.507,56	2.483,04	(d)
62242	Encargos de saúde com utentes	400,74	40,07	136,25	224,41	(d)
62243	Rouparia	304,75	30,48	103,62	170,66	(d)
62298	Outros fornecimentos e serviços	6.143,33	614,33	2.088,73	3.440,26	(d)
	Directos:					
622272	OFSE - Deslocações de Utentes	31.982,11	0,00	0,00	31.982,11	
62229	OFSE - Honorários	52.281,27	0,00	0,00	52.281,27	
6411...	Remunerações Certas - Comum	164.126,23	32.825,25	49.237,87	82.063,12	(e)
645...	Encargos sobre Remunerações - Comum	29.525,76	5.905,15	8.857,73	14.762,88	(e)
646	Seguros	3.168,76	633,75	950,63	1.584,38	(e)
66	Amortizações	18.644,23	1.864,42	6.339,04	10.440,77	
6623	Equipamento básico	6.365,36	636,54	2.164,22	3.564,60	(d)
6625	Ferramentas e utensílios	416,05	41,61	141,46	232,99	(d)
66261	Mobiliário Equip. administrativo	11.862,82	1.186,28	4.033,36	6.643,18	(d)
63	Impostos	301,40	30,14	102,48	168,78	(d)
652	Outros custos operacionais	1.280,00	128,00	435,20	716,80	(d)

DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR VALÊNCIAS – MODELO PROPOSTO –
INSTITUIÇÃO OSSCMG

Cod.	Valências	Creche	Jardim Infância	ATL	Total
71	Vendas	0,00	0,00	0,00	0,00
72	Prestações de Serviços	62.541,50	208.664,50	275.736,25	546.942,25
721	Matriculas e mensalidades de utentes	62.541,50	208.664,50	275.736,25	546.942,25
722/8	Outras	0,00	0,00	0,00	0,00
75	Trabalhos para a própria instituição	0,00	0,00	0,00	0,00
758	Para autoconsumos	0,00	0,00	0,00	0,00
751/5	Para outros	0,00	0,00	0,00	0,00
73	Proveitos suplementares	0,00	0,00	0,00	0,00
74	Comparticipações e Subsídios à Exploração	114.028,40	345.023,92	182.125,65	641.177,97
7411	Centro Regional de Segurança Social	114.028,40	343.740,00	182.125,65	639.894,05
7412/8	Outros	0,00	0,00	0,00	0,00
742/8	De outros sectores	0,00	1.283,92	0,00	1.283,92
76	Outros Proveitos Operacionais	0,00	0,00	0,00	0,00
	Variação da produção	0,00	0,00	0,00	0,00
	Subtotal (1)	176.569,90	553.688,42	457.861,90	1.188.120,22
61	Custo das Mercadorias Vend. e Mat. Consumidas	8.833,80	29.378,32	29.919,85	68.131,97
61611	Generos alimentares	8.833,80	29.378,32	29.919,85	68.131,97
61-61611	Outros	0,00	0,00	0,00	0,00
62	Fornecimentos e Serviços Externos	4.385,66	6.967,39	11.419,12	192.188,21
6211	Exploração de Refeitórios	0,00	0,00	0,00	0,00
62211/4	Electricidade, combustível, água e outros fluidos	4.170,65	6.236,37	10.215,08	20.622,10
62217	Material de Escritório	215,01	731,02	1.204,03	2.150,06
62237	Reparação, conservação, ad. Eq. Edif. Alugados	7.144,25	7.909,70	10.461,22	25.515,17
*	Outros fornecimentos e serviços externos	8.264,86	19.813,34	115.822,68	143.900,88
64	Custos com o Pessoal	172.822,39	267.132,12	450.082,15	890.036,65
6411	Remunerações Certas	144.294,49	220.463,44	370.383,54	735.141,46
6411...	Remunerações certas - Prof. Qualificado	111.469,24	171.225,57	288.320,42	571.015,23
6411...	Remunerações Certas - Comum	32.825,25	49.237,87	82.063,12	164.126,23
6412	Remunerações adicionais	0,00	1.739,40	2.562,30	4.301,70
643	Formação profissional	141,00	0,00	0,00	141,00
645	Encargos sobre Remunerações	27.753,15	41.990,55	65.843,99	135.587,69
645...	Encargos sobre Remunerações - Prof. Qualificado	21.848,00	33.132,82	51.081,11	106.061,93
645...	Encargos sobre Remunerações - Comum	5.905,15	8.857,73	14.762,88	29.525,76
646	Seguros	633,75	950,63	1.584,38	3.168,76
647/8	Outros custos com o pessoal	0,00	1.988,10	9.707,94	11.696,04
66	Amortizações	1.864,42	6.339,04	25.570,39	33.773,85
6622	Edifícios	0,00	0,00	15.129,62	15.129,62
6623	Equipamento básico	636,54	2.164,22	3.564,60	6.365,36
6625	Ferramentas e utensílios	41,61	141,46	232,99	416,05
66261	Mobiliário Equip. administrativo	1.186,28	4.033,36	6.643,18	11.862,82
67	Provisões	0,00	0,00	0,00	0,00
63	Impostos	30,14	102,48	168,78	301,40
65	Benefícios processados e o. Custos operacionais	128,00	435,20	716,80	1.280,00
652	Outros custos operacionais	128,00	435,20	716,80	1.280,00
	Subtotal (2)	188.064,41	310.354,53	517.877,09	1.185.712,08
81	Resultados Operacionais (1) - (2) = (3)	-11.494,51	243.333,89	-60.015,19	2.408,14

* 62-(6211+62211/4+62217+62237)

**10.3.5. INSTITUIÇÃO OBRA SOCIAL DO SAGRADO CORAÇÃO DE MARIA DE PORTALEGRE -
DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR VALÊNCIAS**

Cod.	Valências	CAT	Projecto Ser Criança	Total
71	Vendas	0,00	0,00	0,00
72	Prestações de Serviços	9.945,53	0,00	9.945,53
721	Matriculas e mensalidades de utentes	9.945,53	0,00	9.945,53
722/8	Outras	0,00	0,00	0,00
75	Trabalhos para a própria instituição	0,00	0,00	0,00
758	Para autoconsumos	0,00	0,00	0,00
751/5	Para outros	0,00	0,00	0,00
73	Proveitos suplementares	0,00	0,00	0,00
74	Comparticipações e Subsídios à Exploração	196.786,58	56.476,48	253.263,06
7411	Centro Regional de Segurança Social	186.712,66	0,00	186.712,66
7412/8	Outros	10.073,92	56.476,48	66.550,40
742/8	De outros sectores	0,00	0,00	0,00
76	Outros Proveitos Operacionais	2.231,35	0,00	2.231,35
	Variação da produção	0,00	0,00	0,00
	Subtotal (1)	208.963,46	56.476,48	265.439,94
61	Custo das Mercadorias Vend. e Mat. Consumidas	24.953,39	0,00	24.953,39
61611	Generos alimentares	24.921,47	0,00	24.921,47
61-61611	Outros	31,92	0,00	31,92
62	Fornecimentos e Serviços Externos	69.453,91	6.502,52	75.956,43
6211	Exploração de Refeitórios	0,00	0,00	0,00
62211/4	Electricidade, combustível, água e outros fluidos	17.076,37	699,01	17.775,38
62217	Material de Escritório	1.175,17	318,22	1.493,39
62237	Reparação, conservação, ad. Eq. Edif. Alugados	1.362,41	0,00	1.362,41
*	Outros fornecimentos e serviços externos	49.839,96	5.485,29	55.325,25
64	Custos com o Pessoal	126.686,97	54.745,34	181.432,31
6411	Remunerações Certas	97.258,92	45.136,34	142.395,26
6412	Remunerações adicionais	7.366,38	0,00	7.366,38
643	Formação profissional	289,50	0,00	289,50
645	Encargos sobre Remunerações	18.924,56	8.846,81	27.771,37
646	Seguros	2.017,03	762,19	2.779,22
647/8	Outros custos com o pessoal	830,58	0,00	830,58
66	Amortizações	36.636,04	0,00	36.636,04
67	Provisões	0,00	0,00	0,00
63	Impostos	8,00	0,00	8,00
65	Benefícios processados e o. Custos operacionais	0,00	0,00	0,00
652	Outros custos operacionais	0,00	0,00	0,00
	Subtotal (2)	257.738,31	61.247,86	318.986,17
81	Resultados Operacionais (1) - (2) = (3)	-48.774,85	-4.771,38	-53.546,23

* 62-(6211+62211/4+62217+62237)

BIBLIOGRAFIA

Livros

BENTO, José; MACHADO, José Fernandes – *Plano Oficial de Contabilidade Explicado*. Porto. Porto Editora, Abril de 2004.

BORGES, António; RODRIGUES, Azevedo – *Elementos de Contabilidade Geral – 13.^a Edição*. Lisboa: Rei dos Livros, Outubro 1993.

CAIADO, António C. Pires – *Contabilidade de Gestão*. 3.^a Edição. Lisboa: Áreas Editora, Março 2003.

CALVO, Leandro Cañibano, et al (Presidente da Comisión de Principios y Normas de Contabilidad de AECA) – *Contabilidad de las Entidades sin Fines Lucrativos, Documentos AECA n.º 23, Série Principios Contables*. Madrid: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), Janeiro de 2003.

CAMPO, Miguel Gil del – *Fiscalidad de Fundaciones, Asociaciones y del Mecenazgo*. 2.^a Edição. Valencia: Editora Cisspraxis, S.A., Setembro de 2005.

COSTA, Carlos Baptista; ALVES, Gabriel Correia – *Contabilidade Financeira – 5.^a Edição*. Lisboa: Publisher Team, Janeiro 2005.

COSTA, Carlos Baptista; ALVES, Gabriel Correia – *Contabilidade Financeira – 5.^a Edição*. Lisboa: Publisher Team, Janeiro 2005.

DRUCKER, Peter F. – *As Organizações Sem Fins Lucrativos*. Lisboa: Difusão Cultural, 1990.

FRANCO, Paula – *POC Versus SNC Explicado*. Lisboa, Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, Janeiro de 2010.

GOMES, João; PIRES, Jorge – *Sistema de Normalização Contabilística, Teoria e Prática*,

2.^a Edição. Porto, Vida Económica - Editorial, SA, Abril 2010.

GRENHA, Carlos; CRAVO, Domingos; BAPTISTA, Luis; PONTES, Sérgio – *Anotações ao Sistema de Normalização Contabilística*. Lisboa, edição da CTOC-Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, Setembro de 2009.

LIMA, Emanuel Vidal – *IVA Imposto Sobre o Valor Acrescentado*. 9.^a Edição. Porto: Porto Editora, Janeiro 2003.

LOPES, Máximo – *Controlo Prático de Gestão e Preços Unitários da Produção*. V. N. Gaia: Gráfica dos Carvalhos, 1980.

MARGERIN, Jacques – *Bases da Contabilidade Analítica*. Lisboa: Ediprisma, Edições em Gestão, Lda, Novembro 1995

PEREIRA, Carlos Caiano; FRANCO, Victor Seabra – *Contabilidade Analítica*. 4.^a Edição. Palmigráfica, Lda. Setembro 1991.

PEREIRA, Carlos Caiano; FRANCO, Victor Seabra – *Contabilidade Analítica*. 6.^a Edição. Porto: Editora Rei dos Livros. Setembro 2001.

PEREIRA, Gil Fernandes – *A Exemplificação e Aplicação do POC*, 16.^a Edição Revista e actualizada. Coimbra, Edição do Autor, Maio de 2005.

RODRIGUES, João – *Sistema de Normalização Contabilística Explicado*. Porto. Porto Editora, Outubro de 2009.

SANCHES, Saldanha - *Manual de Direito Fiscal*. Lisboa: Editora Lex, 1998.

SILVA, Fernando V. Gonçalves – *Contabilidade Industrial* – 9.^a Edição. Lisboa: Livraria Sá da Costa Editora, 1991.

TEJEIRO, José Barea, et al (Presidente da Junta Directiva da AECA) – *La Contabilidad de Gestión en las Entidades sin Fines de Lucro, Documentos AECA n.º 24, Série Principios de Contabilidad de Gestión*. Madrid: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), Julho de 2001.

TIAGO, Adélia; ALMEIDA, Rui; PASCOAL, Telmo – *Prestação de Contas, Elaboração, Apreciação, Depósito, Publicação*. Mem Martins: Protocontas, Março de 1999.

Artigos e outras publicações

ALFARO, Martins – *O Regime Fiscal das Instituições Particulares de Solidariedade Social*. Em www.socialgest.pt, 2003.

FREITAS, Guilhermina Maria da Silva - *A Contabilidade e Fiscalidade nas IPSS, Associações, Cooperativas e outros Organismos sem fins Lucrativos*. Formação Segmentada. Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, Março de 2003.

FREITAS, Guilhermina Maria da Silva – *A Informação Financeira Externa das Entidades Não Lucrativas do Sector Público. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Finanças Empresariais*. Universidade Aberta, Departamento de Organização e Gestão de Empresas, 1997.

FREITAS, Guilhermina Maria da Silva – *Ajustamentos ao modelo contabilístico na ausência de finalidade lucrativa*. CONGRÉS ACCID, Barcelona, 2007.

Instituto Nacional de Estatística – *Indicadores Sociais 2008*. Lisboa, 2009.

Instituto Nacional de Estatística – *População e Condições Sociais. Portugal Social 1991-2001*. Lisboa, 2003.

Jornal de Notícias – *Distrito do Porto: IPSS crescem 10 por cento em dois anos de crise*. Publicado em 08-12-2009 e consultado em www.jn.sapo.pt.

Jornal de Notícias – *Em 2009 foram criados 30 IPSS e 30 mil novos postos de trabalho*. Publicado em 27-12-2009 e consultado em www.jn.sapo.pt.

Jornal de Notícias – *Isenção de IVA nas doações para as IPSS*. Publicado em 18-10-2008 e consultado em www.jn.sapo.pt.

Jornal Diário de Notícias – *Solidariedade Social: Apoios do Estado são suficientes, mas têm sido mal geridos* – IPSS. Publicado em 16-12-2009 e consultado em www.dn.pt.

Ministério das Finanças – *Estatísticas da Protecção Social, 1995/96*. Lisboa, ano sem referências.

Ministério das Finanças - *Relatório Sobre a Execução e Orientação da Despesa Pública*. Lisboa, Maio de 2004.

Ministério do Emprego e da Segurança Social - *Plano de Contas das Instituições Particulares de Solidariedade Social (PCIPSS) Explicado*. Secretaria de Estado da Segurança Social. Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social. Ano de publicação omissa.

OCIP-Orçamento e Contas de IPSS, *Manual Passo a Passo*. Instituto de Informática I.P., 2010.

PRACE–Programa de Reestruturação da Administração Central do Estado - *Relatório Final, Anexo 4*. Julho de 2006.

Rádio Televisão Portuguesa, Canal 1 – Entrevista a Artur Borges, Presidente da União Distrital das IPSS do Porto. Em 27-12-2009 às 8:50h, no Programa *Bom dia Portugal* visualizado em www.rtp.pt.

SILVA, Jorge Manuel Teixeira da - *Plano de contas de transição*. APECA-Associação Portuguesa das Empresas de Contabilidade e Administração, 2010

Legislação

Código do Imposto do Selo. Aprovado pela Lei n.º 150/99, de 11 de Setembro.

Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis. Aprovado

pelo Decreto-lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro. Actualizado com a Lei n.º 64-A/2008 de 31/12.

Código do Imposto Municipal sobre Imóveis. Aprovado pelo Decreto-lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro. Actualizado com as Leis n.º 64/2008 de 5/12 e 64-A/2008 de 31/12

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas. Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de Novembro. Actualizado com as Leis n.º 64/2008 de 31/12, 10/2009 de 10/03 e com o Decreto-Lei n.º 237/2008, de 15/12.

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares. Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro. Actualizado com as Leis 64/2008 de 5/12 e 64-A/2008 de 31/12.

Código Do Imposto Sobre o Valor Acrescentado. Aprovado pelo Decreto-Lei 394-B/84, de 26 de Dezembro. Actualizado com as Leis n.º 64-A/2008 de 31/12, 10/2009 de 10/03, com a Declaração de Rectificação n.º 44-A/2008 de 13/08 e com os Decretos-Lei n.º 122/2009, de 21/05, 136-A/2009 de 05/06, 186/2009 de 12/08, 249/2009 de 23/09 e 292/2009 de 13/10.

Constituição da República Portuguesa. Alterada e Republicada pela Lei Constitucional n.º 1/2004, de 24 de Julho

Decreto-Lei 20/90, de 13 de Janeiro, que prevê a restituição do IVA suportado por Instituições Particulares de Solidariedade Social.

Decreto-Lei 9/85, de 9 de Janeiro, que determina a isenção de alguns impostos às IPSS.

Estatuto das Instituições Particulares de Solidariedade Social. Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 119/83, de 25 de Fevereiro.

Estatuto dos Benefícios Fiscais. Aprovado pelo Decreto-lei n.º 215/89, de 1 de Julho. Actualizado e republicado pelo Decreto-Lei n.º 108/2008 de 26

de Junho.

Lei da Liberdade Religiosa. Aprovada pelo Lei n.º 16/2001, de 22 de Junho.

Plano de Contas das Instituições Particulares de Solidariedade Social. Publicado pelo Decreto-Lei n.º 78/89, de 3 de Março.

Plano Oficial de Contabilidade. Aprovado pelo Decreto-Lei 410/89, de 21 de Novembro

Regime de Retenção na Fonte. Aprovado pelo Decreto-lei n.º 42/91, de 22 de Janeiro.

Regulamento do Registo das Instituições Particulares de Solidariedade Social do Âmbito Social do Sistema de Segurança Social. Aprovado pela Portaria 139/2007, de 29 de Janeiro.

Sites na Internet

www.seg-social.pt

www.portaldocidadao.pt

www.portaldaempresa.pt

www.cnis.pt

www.udipss-porto.org

www.ipss-ipss.blogspot.com

www.solidariedade.pt

www.ine.pt

www.aeca.es